

Sami Holopainen

# **KAKSINKERTAISEN VEROTUKSEN POISTAMINEN RIIDANRATKAISUN NÄKÖKULMASTA**

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Pro gradu -tutkielma  
Huhtikuu 2019

# TIIVISTELMÄ

Sami Holopainen: Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen riidanratkaisun näkökulmasta  
Pro gradu -tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Vero-oikeus  
Huhtikuu 2019

---

Pro gradu –tutkielman aiheena on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen riidanratkaisun näkökulmasta. Kansainvälinen kaksinkertainen verotus on rajat ylittävän liiketoiminnan aiheuttama ongelma. Tutkimuksessa selvitetään, miten kaksinkertainen verotus on mahdollista poistaa ennen kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä annetun lain voimaantuloa ja sen jälkeen. Tutkimuksessa käydään läpi Euroopan unionin direktiivin (2017/1852) vaatimukset ja sen pohjalta annettu hallituksen esitys 308/2018. Lisäksi tutkimuksessa arvioidaan uudistuksen vaikutuksia verovelvollisen ja veronsaajan näkökulmasta.

Tutkimus on oikeusdogmaattinen. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tarkoituksena on tutkia voimassa olevaa oikeutta ja lisäksi tulkita ja systematisoida oikeusnormien sisältöä. Tulkintaopillisesti tutkitaan lakiuudistuksen sisältöä ja menettelyn aiheuttamia ongelmia ja tulkintatilanteita kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Tärkeimmät lähdeaineistot ovat Neuvoston direktiivi 2017/1852 liitteineen, hallituksen esitys 308/2018 ja oikeuskirjallisuus.

Euroopan unionin direktiivin myötä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on säädetty kansallisesti. Aikaisemmin sovelletuista verosopimusten tai arbitraatiosopimuksen mukaisista menettelyistä puuttui lainsäädäntöpohja ja menettelyt eivät taanneet kaksinkertaisen verotuksen tehokasta poistamista. Lisäksi kansallisten tulkintojen johtaessa kaksinkertaiseen verotukseen, ei kansallinen muutoksenhaku johda kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa toivottuun lopputulokseen riittävän usein.

Tutkimuksessa todetaan, että kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistuu aikaisempaa useammin lakiuudistuksesta johtuen. Lain ansiosta Euroopan unionin alueella kaksinkertaisen verotuksen poistaminen voidaan saattaa yhä useammin ratkaisupakon soveltamisalaan. Transaktion kohdistuessa Euroopan unionin ulkopuolelle, kaksinkertaisen verotuksen poistuminen jää edelleen riippumaan verosopimuksen sisällöstä. Lakiuudistus parantaa verovelvollisen asemaa kokonaisvaltaisesti ja hallinnollisesti kokonaisvaikutus on mahdollisesti positiivinen lisääntyneen yhteistyön ansiosta.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

# Sisällysluettelo

<b>LÄHTEET</b> .....	i
<b>LYHENTEET</b> .....	v
<b>1. JOHDANTO</b> .....	1
1.1 Tutkimuksen tausta .....	1
1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset .....	3
1.3 Tutkimusmetodit ja lähdeaineisto .....	4
1.4 Tutkimuksen rakenne .....	5
<b>2. KANSAINVÄLINEN KAKSINKERTAINEN VEROTUS</b> .....	6
2.1 Ongelman tausta .....	6
2.1.1 Verotusvallan ulottuvuus .....	6
2.1.2 Kaksinkertaisen verotuksen konfliktit .....	7
2.1.3 Juridinen kaksinkertainen verotus .....	8
2.1.4 Taloudellinen kaksinkertainen verotus .....	8
2.2 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen menetelmälain mukaan .....	9
2.2.1 Hyvitysmenetelmä .....	9
2.2.2 Vapautusmenetelmä .....	12
2.2.3 Menetelmälain toimimattomuus yhteisön näkökulmasta .....	13
<b>3. RIITOJENRATKAISU SUOMESSA ENNEN DIREKTIIVIÄ</b> .....	15
3.1 Kansallinen muutoksenhakumenettely .....	15
3.1.1 Oikaisuvaatimus .....	15
3.1.2 Hallinto-oikeus .....	18
3.1.3 Korkein hallinto-oikeus .....	21
3.1.4 Ylimääräinen muutoksenhaku .....	25

3.2 Verosopimus ja keskinäinen sopimusmenettely .....	29
3.3 EU-Arbitraatioyleissopimus .....	33
3.4 Muutoksenhaun toimivuus.....	36
<b>4. RIIDANRATKAISUDIREKTIIVI .....</b>	<b>42</b>
4.1 Soveltamisala .....	42
4.2 Valitus .....	43
4.3 Riidanratkaisu .....	47
4.4 Vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta ja toimintasäännöt .....	50
4.5 Lausunto ja lopullinen päätös .....	52
4.6 Kansallisten menettelyjen vaikutus ja poikkeukset .....	52
4.7 Kustannukset ja julkisuus .....	55
4.8 Yhteenveto .....	56
<b>5. HALLITUKSEN ESITYS VERORIITOJEN RATKAISUMENETTELYSTÄ. 59</b>	
5.1 Tausta.....	59
5.2 Soveltamisala .....	60
5.3 Hakemus ja käsittely .....	61
5.4 Yksipuolinen päätös ja keskinäinen neuvottelumenettely .....	63
5.5 Riidanratkaisutoimikunta.....	66
5.6 Riidanratkaisutoimikunnan päätös, lausunto ja lopullinen päätös.....	70
5.7 Muutoksenhaku.....	71
5.8 Huojennussäännösten muuttaminen .....	73
5.9 Yhteenveto .....	74
<b>6. JÄRJESTELMÄN TOIMIVUUS .....</b>	<b>77</b>
6.1 Verovelvollinen .....	77
6.2 Veronsaajat .....	80
<b>7. JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>83</b>

## Lähteet

### *Govind 2018*

*Sriram Govind*: The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive' (2018) 27 EC Tax Review, Issue 6, pp. 309–324.

### *Hallberg 1986*

*Hallberg, Pekka*: Ylimääräinen muutoksenhaku hallintoasioissa. Vammala 1986.

### *HE 308/2018*

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä, verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momentin kumoamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta.

### *Helminen 2001*

*Helminen, Marjaana*: Kansainvälinen verotus. Talentum. Jatkuva julkaisu. Päivitetty 28.8.2016.

### *Helminen 2018*

*Helminen, Marjaana*: EU-vero-oikeus: välitön verotus. Talentum 2018.

### *Hirvonen 2011*

*Hirvonen, Ari*: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, 2011.

### *Karjalainen 2018*

*Karjalainen, Jukka; Raunio, Merja*: Siirtohinnoittelu. Alma Talent 2018.

### *KOM 2011*

Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle: Kaksinkertainen verotus sisämarkkinoilla, KOM (2011)712 lopullinen.

### *KOM 2016*

Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. COM/2016/0686 final - 2016/0338 (CNS).

### *Malmgren 2010*

*Malmgren, Marianne:* Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttuneet säännökset. Verotus 2/2010, s. 167-175.

### *Malmgren 2017*

*Malmgren, Marianne; Myrsky, Matti:* Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Alma Talent 2017.

### *Myrsky 2013*

*Myrsky, Matti:* Suomen veropolitiikka. Alma Talent 2013.

### *Mäenpää 2013*

*Mäenpää, Olli:* Yleinen hallinto-oikeus. Alma Talent 2013. Jatkuvasti päivittyvä (6.11.2017).

### *Nieminen 2015*

*Nieminen, Martti:* 'Dual Role of the OECD Commentaries – Part 1' (2015) 43 Intertax, Issue 11, pp. 636–659.

### *Nyblin 2012*

*Nyblin, Klaus:* Riidanratkaisu. Käsikirja yrityksille. Talentum 2012.

*OECD 2007*

Manual on effective mutual agreement procedures (MEMAP) February 2007.

*OECD 2012*

OECD (2012), “Article 25. Mutual agreement procedure”, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), OECD Publishing, Paris.

*OECD 2017*

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

*OECD 2017*

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.

*Ojanen 2016*

*Ojanen, Tuomas*: EU-oikeuden perusteita. Edita 2016.

*Raitio 2013*

*Raitio, Juha*: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Talentum 2013.

*Raitio 2016*

*Raitio, Juha*: Euroopan unionin oikeus. Talentum 2016.

*Räbinä 2017 a*

*Räbinä, Timo; Rautajuuri, Jukka*: Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa I. Verotuslehti 1/2017.

*Räbinä 2017 b*

*Räbinä, Timo; Myrsky, Matti; Myllymäki, Janne*: Verotusmenettelyn perusteet. Talentum. 2017.

*Terra 2008*

*Terra, Ben J.M. – Wattel, Peter J:* European Tax Law. Fifth Edition. Kluwer Law International The Netherlands 2008.

*van Herksen 2008*

*Monique van Herksen,* 'How the Arbitration Convention Lost its Lustre: The Threat of Triangular Cases' (2008) 36 Intertax, Issue 8/9, pp. 332–345

*Verohallinto 2018*

[https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen\\_toiminta/keskin%C3%A4inen-sopimusmenettely-map/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/keskin%C3%A4inen-sopimusmenettely-map/)



## Lyhenteet

HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki (434/2003)
HLL	Hallintolainkäyttölaki (586/1996)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen tausta

Verojärjestelmämme tärkein tehtävä on rahoittaa julkisia palveluita ja tulonsiirtoja. Verojärjestelmämme on oltava myös oikeudenmukainen ja ennustettava, jotta haittavaikutukset talouden toimintaan olisivat mahdollisimman vähäiset. Verotusta säätelevät normit ovat jatkuvasti erilaisten muutosten kohteena ja systeemi on luonteeltaan erittäin dynaaminen. Kun järjestelmää uudistetaan, on erittäin tärkeää ottaa huomioon niin välittömät kuin välilliset vaikutukset talouteen.

Kansainvälinen verokilpailu on vähentänyt tarvetta verokantojen pohjalta tehtävään verosuunnitteluun, mutta sen sijaan kaksinkertaisen verotuksen tehokas poistaminen ja sen vaikutukset yhtiöiden rajat ylittäviin liiketoimiin, on ollut esillä viime aikoina. Esimerkiksi Euroopan komissio on luonnehtinut kaksinkertaista verotusta ongelmaksi, joka luo esteitä rajat ylittävälle liiketoimille ja vähentää investointeja.<sup>1</sup> Kun markkinat ovat laajentuneet kansainvälisiksi ja yhtiöt toimialasta riippumatta toimivat väistämättä monen valtion verotusvallan alla, kaksinkertaista verotusta syntyy väistämättä, kun eri valtiot turvaavat omaa verotusoikeuttaan. Kansainväliset järjestöt kuten OECD, ovat ottaneet kantaa kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan ja muistuttaneet, että kyseinen ongelma vaikuttaa laajemminkin kansantalouksiin kuin vain bruttoverotulojen vähentymisenä.

Kaksinkertaisella verotuksella on huomattavia välillisiä vaikutuksia sen lisäksi, että se vaikuttaa myös suoraan yhtiöiden kassavarallisuuteen ja liiketoiminnan suunnitteluun. Kansainvälisillä markkinoilla toimivat yritykset joutuvat jatkuvasti käyttämään paljon aikaa ja voimavaroja pohtiessaan kaksinkertaisen verotuksen aiheuttamia ongelmia. Kun yhtiöillä on jatkuva epävarmuus siitä, kuinka verotusoikeus jakautuu, yhtiöiden on huomioitava kyseinen epävarmuus investointilaskelmissa ja verosuunnittelussa. Tästä johtuen kaksinkertaisen verotuksen vaaran on katsottu vähentävän investointihalukkuutta rajat ylittävissä tilanteissa ja vaikuttavan sitä kautta myös välillisesti EU-alueen kilpailukykyyn.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> KOM 2011, s. 6.

<sup>2</sup> KOM 2011, s. 7.

Kun suomalainen yhtiö katsoo joutuneensa kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi, se voi hakea muutosta kansallisia muutoksenhakukeinoja käyttäen. Kaksinkertaisen verotuksen poistamista haetaan oikaisulautakunnalta, mikäli kyseisen vuoden verotus on päättynyt. Jos ongelma ei ratkea kyseisellä toimella, voidaan päätöksestä valittaa edelleen hallinto-oikeuteen ja sieltä edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mikäli mahdollinen valituslupa myönnetään. Kansallisen muutoksenhakujärjestelmän lisäksi yhtiö voi hakea kaksinkertaisen verotuksen poistamista verosopimuksen nojalla ja myös tietyissä tilanteissa vedota arbitraatiosopimukseen. Nämä edellä mainitut keinot eivät ole taannet riittävän ennustettavaa ja tehokasta järjestelmää kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Esimerkiksi Euroopan komission kuulemisen mukaan 14,6 prosenttia yhtiöistä, jotka olisivat lain mukaan voineet hakea kaksinkertaisen verotuksen poistamista, jättivät hakemuksen tekemättä. Tähän vaikuttavat ennen kaikkea se, että kyseinen prosessi on yleensä aikaa vievä ja synnyttää verovelvolliselle uusia kustannuksia. Lisäksi muutoksenhaku ei takaa kaksinkertaisen verotuksen poistamista.<sup>3</sup>

Edellä mainittujen riidanratkaisumenetelmien tehottomuuden takia Euroopan unioni on katsonut tärkeäksi puuttua kaksinkertaisen verotuksen riitojenratkaisuprosesseihin. Euroopan unionin neuvosto hyväksyi 10.10.2017 direktiivin veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa (jäljempänä riidanratkaisudirektiivi).<sup>4</sup> Direktiivillä pyritään laajentamaan ja parantamaan riidanratkaisumekanismeja, jotta välttyttäisiin ongelmilta, joita nykyisin ilmenee kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Direktiivi on saatettava voimaan kansallisesti koskemaan niitä verotuksellisia toimia, jotka aloitetaan 1.7.2019 tai 1.1.2018 alkavia tilikausia koskevissa kiistoissa.

Direktiivin perusteella Suomi antoi luonnoksen hallituksen esityksestä elokuussa 2018. Kyseinen luonnos kävi lausuntokierroksella ja eri toimialojen edustajat kommentoivat laakiehdotuksen luonnosta. Hallituksen esityksen luonnosta kommentoitiin monipuolisesti

---

<sup>3</sup> KOM 2011, s. 7.

<sup>4</sup> Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union.

ja useita ongelmia kohtia nostettiin esiin niin yhtiöiden kuin Suomen verojärjestelmän näkökulmasta. Lopullinen hallituksen esitys annettiin joulukuussa 2018 ja se hyväksyttiin eduskunnassa helmikuussa 2019.<sup>5</sup>

## 1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten kaksinkertaisen verotuksen riidanratkaisumenetelmät muuttuvat riidanratkaisudirektiivin implementoinnin vuoksi. Kysymys on tärkeä yrityksille, jotka joutuvat kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi, jotta kaksinkertainen verotus saataisiin poistettua mahdollisimman tehokkaasti. Tutkimuksen tavoitteena on myös tutkia mitä vaikutuksia tulevalla lakiuudistuksella on verojärjestelmämme toimivuuteen ja arvioida sitä verovelvollisen ja veronsaajien näkökulmasta.

Koska Euroopan unionin antama direktiivi on sekundäärioikeutta ja se sitoo SEUT 288 (3) artiklan mukaisesti jäsenvaltioita ainoastaan lainsäädäntötavoitteen osalta, direktiivi antaa jäsenvaltioille valinnanvapauden implementointiin ja sen toteuttamiseen.<sup>6</sup> Riidanratkaisudirektiivi antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden säätää tietyistä normeista tiukemmin ja vain vähimmäistason on oltava direktiivin edellyttämällä tasolla. Tutkimuksessa oleellisessa osassa on Suomen valitsema lainsäädäntölinja ja sen vaikutuksia arvioidaan verovelvollisen ja hallinnon näkökulmasta.

Tämän tutkimuksen tärkeimpänä tavoitteena on antaa vastaus seuraaviin kysymyksiin:

- Mitkä ovat yhtiön prosessuaaliset mahdollisuudet poistaa kaksinkertainen verotus ennen ja jälkeen lakiuudistuksen?
- Kuinka riidanratkaisumenetelmät muuttuvat lakiuudistuksen perusteella?

---

<sup>5</sup> Esimerkiksi korkein hallinto-oikeus totesi lausunnossaan, että esitysluonnos on keskeneräinen, eikä voi tällaisenaan olla jatkovalmistelun perusta.

<sup>6</sup> Raitio 2013, s. 231.

- Kuinka kaksinkertaisen verotuksen poistaminen toimii verovelvollisen ja veron-  
saajan näkökulmasta lakiuudistuksen jälkeen?

Tutkimuksessa aihetta ja tutkimuskysymyksiä tarkastellaan Suomen verojärjestelmän näkökulmasta, sekä analysoidaan Suomalaisen yhtiön mahdollisuuksia kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Esityksessä käsitellään yhtiöiden muutoksenhakumahdollisuuksia kaksinkertaisen verotuksen poistamisen näkökulmasta ja keskitytään eri menetelmiin ja niiden vaikutuksiin. Tutkimuksessa käydään läpi kaksinkertaisen verotuksen syntymistä siltä osin, että lukija ymmärtää riidanratkaisutilanteiden syntyminen ja ongelmat kaksinkertaisessa verotuksessa. Tutkimuksessa esitellään kaksinkertainen verotus ja syntyminen vain pintapuolisesti ja keskitytään kaksinkertaisen verotuksen poistamisen mahdollistaviin muutoksenhakumenetelmiin ja niiden käytännön ongelmiin.

Tutkimuksessa syvennyttään riidanratkaisudirektiivin artikloihin, jotka määrittelevät muutoksenhakua koskevia menettelytapoja. Tutkimuksessa ei keskitytä tiettyihin varallisuus- tai tuloeriin. Lakiuudistuksen osalta tutkimuksen pääpaino on pykälissä, joissa säädetään riidanratkaisumenettelyssä ja siinä, kuinka lakiuudistus vaikuttaa yhtiön mahdollisuuteen poistaa kaksinkertainen verotus.

### **1.3 Tutkimusmetodit ja lähdeaineisto**

Oikeustieteellinen tutkimus voidaan toteuttaa monella eri tutkimusmenetelmällä. Näitä ovat esimerkiksi oikeusdogmaattinen, oikeusvertaileva, oikeuspoliittinen ja oikeusteoreettinen tutkimus. Laadukkaassa vero-oikeudellisessa tutkimuksessa on esillä monia eri tutkimusmenetelmiä ja ne yhdistyvät johdonmukaisesti kohti lopputulosta.

Minun tutkielmani on pääasiallisesti oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tarkoituksena on tutkia voimassa olevaa oikeutta ja lisäksi tulkita ja systematisoida oikeusnormien sisältöä. Tutkielmassani selvitän lakiuudistuksen lainopillista sisältöä ja sen vaikutusta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja yhtiöiden toimintaan.

Tutkimuksessani on myös hieman veropoliittisia piirteitä, koska tutkimuksessani otan kantaa siihen, onko lakiuudistuksessa tehty ratkaisut parantaneet kaksinkertaisen vero-

tuksen poistamisen onnistumisen mahdollisuuksia. Tutkimuksessa otan myös kantaa siihen, kuinka lakiuudistuksen valinnat ovat onnistuneet verovelvollisen ja veronsaajan näkökulmasta.

Tutkimuksen oleellisena lähdeaineisto toimii Euroopan unionin direktiivi, koska se määrittää vähimmäisvaatimukset Suomen tulevalle lakiuudistukselle. Sen sijaan, koska direktiivi määrittää vain vähimmäisvaatimuksen lakiuudistuksella, tärkein oikeuslähde on hallituksen esitys, koska käsitellään lakiuudistusta, joka tulee voimaan Suomessa. Tutkimusta voidaan pitää erittäin ajankohtaisena, koska lakiuudistuksen riidanratkaisumenetelmiä voidaan soveltaa jo vuoden 2018 aikana ansaittuun tuloon tai pääomaan.

Lähdeaineistona tutkimuksessani käytän myös oikeuskäytäntöä ja oikeuskirjallisuutta sikäli, kun se on oleellista tutkimuksen tavoitteet huomioon ottaen. Muita tutkimuksessa huomioon otettavia lähteitä ovat Euroopan komission lausunnot, hallituksen esityksen lausuntokierrokselta saamat kommentit, sekä asiantuntijalausunnot.

## **1.4 Tutkimuksen rakenne**

Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa esitellään tutkimuksen tausta, aihe ja sen rajaukset, tutkimusongelma, tutkimuskysymykset, tutkimuksen metodologinen lähestymistapa ja lähdeaineisto. Toisessa luvussa selvitetään kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa ja mistä se syntyy. Esityksen kolmannessa luvussa käsitellään yhtiöiden mahdollisuutta ratkaista kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevia riitoja ennen tulevaa lakiuudistusta ja kyseisten menetelmien piirteet ja ongelmat.

Luvussa neljä esitellään riidanratkaisudirektiivi ja sen vaatimukset Suomen lakiuudistukselle oleellisilta osin. Luvussa viisi tutkitaan hallituksen esitystä ja sen menettelyjen synnyttämiä seuraamuksia verovelvollisen ja veronsaajan näkökulmasta. Luvussa kuusi jatketaan kaksinkertaisen verotuksen poistamisen riidanratkaisun analysointia verovelvollisen ja veronsaajan näkökulmasta. Luvussa seitsemän on johtopäätökset.

## **2 Kansainvälinen kaksinkertainen verotus**

### **2.1 Ongelman tausta**

#### **2.1.1 Verotusvallan ulottuvuus**

Verovelvollisen toimiessa kansainvälisesti useiden valtioiden toimivallan alla, syntyy kysymys verotusvallan ulottuvuudesta ja sen keskinäisestä jakamisesta. Kansainvälisesti käytössä on käytännössä kolme periaatetta, jonka perusteella valtiot määrittelevät sisäisessä lainsäädännössään verotusoikeuden. Nämä periaatteet ovat asuinvaltioperiaate, lähdevaltioperiaate, sekä kansalaisuusperiaate. Näiden periaatteiden avulla valtio katsoo verovelvollisella tai tuloerällä olevan sellainen kytkentä valtioon, joka oikeuttaa verotuksen.<sup>7</sup>

Suomen verolainsäädännössä on käytössä asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate. Asuinvaltioperiaatteen mukaan valtio verottaa sen alueella asuvia niin luonnollisia kuin juridisia henkilöitä niiden kaikista tuloistaan ja varallisuudesta maailmanlaajuisesti. Tämä ilmenee TVL 9.1 § 1 kohdassa, jonka mukaan velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella on verovuonna Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, yhteisetus ja kuolinpesä tältä ja muualta saamastaan tulosta (yleinen verovelvollisuus).

Lähdevaltioperiaatteen mukaan tulon verottaa se valtio, mistä kyseinen tulo on peräisin tai missä varallisuus sijaitsee. Kyseessä on taloudellinen liitännä valtio, jonka perusteella valtio katsoo oikeutetuksi verottaa verovelvollista riippumatta sen kansalaisuudesta tai asuinvaltiosta. Suomessa lähdevaltioperiaate ilmenee TVL 9.2 § 2 kohdassa, jonka mukaan Suomi verottaa sellaisia henkilöitä, jotka eivät asu Suomessa tai ulkomaisia yhteisöjä tuloista, jotka kyseiset henkilöt tai yhteisöt ovat saaneet Suomesta (lähdevaltioperiaate).

Suomen solmimat verosopimukset perustuvat myös asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteisiin muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta.<sup>8</sup> Suomen verosopimukset perustuvat pääosin

---

<sup>7</sup> Helminen 2001: Kansainvälinen verotus> 4. Monenkertainen verotus ja vajaa verotus> Verotuksen alueellinen ulottuvuus.

<sup>8</sup> Esimerkiksi Suomen ja Yhdysvaltojen välinen verosopimus, jossa tulon verotusoikeuden voi saada kansalaisuuden perusteella.

OECD:n malliverosopimukseen, jossa johtava periaate on asuinvaltioperiaate. Lähdevaltioperiaatetta sovelletaan lähtökohtaisesti, kun tulolla katsotaan olevan vahva liitäntä lähdevaltioon, kuten esimerkiksi kiinteästä omaisuudesta saadulla tulolla. Malliverosopimus on kuitenkin vain neuvotteluapuna ja kyseessä on valtioiden välinen sopimus, joten poikkeukset ovat verosopimuksissa mahdollisia.

### **2.1.2 Kaksinkertaisen verotuksen konfliktit**

Kun Suomen lisäksi toinen tai toiset valtiot soveltavat asuinvaltio-, lähdevaltio-, tai kansalaisuusperiaatetta yhtäaikaaisesti voi syntyä kaksinkertaista verotusta (sisältää jatkossa myös mahdollisen moninkertaisen verotuksen). Kun esimerkiksi toinen valtio katsoo olevansa oikeutettu verottamaan tuloa asuinvaltioperiaatteen nojalla ja toinen lähdevaltioperiaatteen nojalla, syntyy kaksinkertaista verotusta, kun molemmat valtiot verottavat samaa tuloa. Tällöin kaksinkertainen verotus ei välttämättä jää lopulliseksi ja tähän palataan myöhemmin.

Muita oleellisia kaksinkertaisen verotuksen synnyttämiä tilanteita ovat kaksoisasumiskonfliktit ja kvalifikaatiokonfliktit. Kaksoisasumiskonfliktissa valtiot tulkitsevat verotusoikeuden syntyvän yhtä aikaa molemmille valtioille asuinvaltioperiaatteen mukaisesti tai vaihtoehtoisesti molemmat valtiot tulkitsevat olevansa oikeutettuja verottamaan verovelvollista lähdevaltioperiaatteen mukaisesti.<sup>9</sup>

Kaksinkertaista verotus aiheuttaa myös valtioiden väliset kvalifikaatiokonfliktit. Tässä on kyse siitä, että valtiot tulkitsevat sisäisen lainsäädännön mukaisesti tuloerän tai entiteetin eri tavalla. Koska valtiot soveltavat tulkinnassa sisäistä lainsäädäntöä, ei verosopimuksen määräykset verotusoikeudesta ratkaise syntynyttä tulkintatilannetta, vaan kaksinkertaista verotusta voi syntyä. Tyypillinen tilanne voi syntyä esimerkiksi siten, että toinen valtio tulkitsee tulon olevan korkoa ja toinen rojaltia. Tällöin valtiot soveltavat verosopimuksen eri artikloita verotusoikeuden syntymisessä, jolloin on olemassa vaara kaksinkertaisen verotuksen syntymisestä. Tutkimuksen tavoitteen osalta, ei ole mielekäästä käydä läpi kaksinkertaisen verotuksen syntytilanteita tätä laajemmin.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Helminen 2001: Kansainvälinen verotus>4. monenkertainen verotus ja vajaa verotus >Kansainvälinen monenkertainen verotus ja sen poistaminen >Kansainvälinen monenkertainen verotus.

<sup>10</sup>Helminen 2001: Kansainvälinen verotus>3.Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet>Kansainvälisen vero-oikeuden normien tulkinta>kansainvälisen vero-oikeuden kvalifikaatiokonfliktit>kvalifikaatiokonflikti.



### **2.1.3 Juridinen kaksinkertainen verotus**

Klassisen määritelmän mukaisesti juridinen kaksinkertainen verotus syntyy silloin, kun verovelvollinen on velvollinen suorittamaan samanlaista veroa kahdelle eri valtiolle samasta verotuserästä. Juridinen kaksinkertainen verotus syntyy myös edellä mainittujen konfliktien seurauksena. Esimerkiksi, kun verovelvolliselle on liittymä kahteen eri valtioon, jotka asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen nojalla verottavat verovelvollista samasta tulosta, on kyseessä juridinen kaksinkertainen verotus.<sup>11</sup>

Kvalifikaatio konfliktit voivat aiheuttaa myös juridista kaksinkertaista verotusta. Tilanteissa, joissa kaksi eri valtiota määrittelee tulon luonteen eri tavalla, voi syntyä juridista kaksinkertaista verotusta, kun molemmat valtiot verottavat kyseisen transaktion oman tulkintansa mukaisesti. Lisäksi tyypillinen juridisen kaksinkertaisen verotuksen aiheuttaja on kaksoisasumiskonflikti. Tällöin osapuolena olevat valtiot tulkitsevat verovelvollisen olevan yleisesti verovelvollinen molemmissa valtioissa, jolloin molemmat valtiot verottavat samaa tuloa. Juridista kaksinkertaista verotusta voi syntyä monella eri tapaa ja kaikki mahdollisia syntytapoja ei ole mielekäästä käydä läpi.

### **2.1.4 Taloudellinen kaksinkertainen verotus**

Taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy, kun useampaa kuin yhtä verovelvollista verotetaan samasta tulosta tai varallisuudesta. Taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy esimerkiksi silloin, kun Suomi soveltaa VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisuasäonnöstä. Tällöin Verohallinto voi markkinaehtoperiaatteen mukaisesti muuttaa suomalaisen yhtiön tai ulkomaisen kiinteän toimipaikan menoja pienemmäksi tai tuloja suuremmaksi. Tällöin mikäli vastaoikaisua ei ulkomailla tehdä, syntyy taloudellista kaksinkertaista verotus, koska sama verotuksellinen erä ei allokoidu symmetriaperiaatteen mukaisesti molempiin valtioihin.

Taloudellista kaksinkertaista verotusta voi syntyä myös silloin, kun saman konsernin yhtiöt jakavat osinkoa toisilleen. Tällöin esimerkiksi emoyhtiö on voinut maksaa kyseisestä tuloerästä jo veron ja osinkoa jaetaan sellaiselle yhtiölle, jota toinen valtio verottaa uudelleen. Yleensä varsinkin EU-alueella kyseiset osingot ovat verovapaita, mutta kaksinkertaisen verotuksen syntyminen on mahdollista.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Malmgren 2017, s. 35.

<sup>12</sup> Malmgren 2017, s. 36.

Tyypillisesti taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy silloin, kun toisessa valtiossa tehdään siirtohintaoikaisu yhtiön tuloon. Tällöin oikaisun tehnyt valtio katsoo, ettei kyseinen yhtiö ole toiminut markkinaehtoperiaatteen<sup>13</sup> mukaisesti, ja oikaisee kyseisen yhtiön tuloa kansallisen tulkinnan mukaisesti. Tällöin on mahdollista, että taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy, mikäli transaktion toinen osapuoli ei suorita vastaoikaisua. Koska molemmat valtiot tulkitsevat markkinaehtoperiaatetta oman näkökannan mukaisesti, mahdollinen verosopimuksien mukainen vastaoikaisu voi jäädä tekemättä. Vastaoikaisua vaaditaan yleensä keskinäisessä sopimusmenettelyssä (MAP-menettely).<sup>14</sup> Tähän palataan keskinäistä sopimusmenettelyä koskevassa luvussa.

Kaksinkertaisen verotuksen yläkäsitteen alle, joka käsittää niin juridisen kuin taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteet, menevät tapaukset, joissa verovelvollinen joutuu useamman valtion verotuksesta johtuen raskaamman veroasteen kohteeksi kuin tilanteissa, joissa verovelvollista olisi verotettu vain yhden valtion toimesta.<sup>15</sup>

Tutkimuksen kannalta on tärkeää ymmärtää peruskäsitteet kaksinkertaisen verotuksen syntymisestä ja myös ymmärtää, että se on todellinen ongelma kansainvälisessä liiketoiminnassa. Seuraavaksi käsitellään kaksinkertaisen verotuksen poistamista kansallisen lainsäädännön avulla.

## **2.2 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen menetelmälain mukaan**

### **2.2.1 Hyvitysmenetelmä**

Seuraavaksi esitellään Suomessa käytössä olevat hyvitys- ja vapautusmenetelmät yleisesti ja tarkoituksena on antaa kyseisistä menettelyistä yleiskuva. Hyvitys- ja vapautusmenetelmistä on erilaisia sovelluksia käytössä maailmalla, mutta seuraavaksi keskitytään vain Suomessa käytössä oleviin menetelmiin.

---

<sup>13</sup> Markkinaehtoperiaate (the arm's length principle): Siirtohinnoittelussa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti konserniyhtiöiden välisissä transaktioissa on käytettävä hintoja, joita riippumattomat osapuolet käyttäisivät vastaavanlaisissa tilanteissa vapailla markkinoilla. Hyvin tulkinnallinen periaate nykyaikana, koska vertailu hyvin tulkinnallista.

<sup>14</sup> Mutual Agreement Procedure, keskinäinen sopimusmenettely siirtohinnoitteluasioissa perustuu Suomen solmimien verosopimusten artikloihin, OECD:n malliverosopimuksen 25 artikla.

<sup>15</sup> Malmgren 2017, s. 37.

Tulon tai varallisuuden kansainvälistä kaksinkertaista verotusta voidaan ehkäistä kansallisen lainsäädännön avulla tai verosopimuksilla. Verosopimuksia voidaan kutsua virallisemmalla nimellä sopimuksiksi tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkierron estämiseksi. Suomessa yleisenä lakina on kansallinen laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (jäljempänä menetelmälaki). Menetelmälain soveltuessa Suomi poistaa tuloon kohdistuvan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen Suomessa yleisesti verovelvollisten osalta. Menetelmälakia sovelletaan verosopimuksettomissa tilanteissa kuin myös verosopimuksien soveltuessa, sikäli kuin sopimuksissa ei toisin määrätä.<sup>16</sup>

Menetelmälain 2 §:n mukaan Kaksinkertainen verotus poistetaan, jollei muualla toisin säädetä tai määrätä, vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta 3–5 §:n mukaan (hyvitysmenetelmä). Ulkomainen vero katsotaan suoritetuksi, kun ulkomainen lopullinen vero on maksettu tai ulkomaisen lopullisen veron ollessa maksamatta sitä vastaava ennakkovero on maksettu. Tarkennusta Suomen käyttämään hyvitysmenetelmään antaa menetelmä lain 3 §:n 1 momentti, jonka mukaan vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vähennetään vieraassa valtiossa samasta tulosta vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä (ulkomaisen veron hyvitys). Vieraasta valtiosta saadun osinkotulon Suomessa veronalaisesta määrästä suoritettavista veroista vähennetään kuitenkin vieraassa valtiossa osinkotulon kokonaismäärän perusteella vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä.

Verosopimukset perustuvat lähtökohtaisesti siihen, että asuinvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen hyvittämällä lähdevaltioon perityn veron. Suomen osalta tavanomainen tilanne on esimerkiksi se, että lähdevaltio on perinyt verosopimuksen mukaisen veron korkotulosta, joka maksetaan Suomalaiselle yhtiölle. Yhtiö voi hakea Suomessa kaksinkertaisen verotuksen poistamista Verohallinnolta. Yleisesti vaatimuksiin kuuluu, että kaksinkertaisen verotuksen poistamista on haettava ennen verovuoden verotuksen päättymistä. Mikäli yhtiö ei ole hakenut kaksinkertaisen verotuksen poistamista ajoissa, voidaan poistamista hakea myös verotuksen päättymisen jälkeen oikaisuvaatimuksella.

---

<sup>16</sup> Malmgren 2010, s. 168.

Menetmälaki rajoittaa myös hyvityksen enimmäismäärää. Menetmälain 4 §:n 1 momentin mukaan hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Tästä ja verokantojen erosta johtuen on mahdollista, että kaksinkertainen verotus jää hyvittämättä täysimääräisesti verovuonna. Ulkomaisen veron hyvitys on enintään yhtä suuri osa tulolähteen tai tulolajin tulosta täällä suoritettavasta verosta kuin vieraista valtioista saatujen tulojen yhteismäärä on tulolähteen tai tulolajin tulosta. Tällöinkin suhdelukuja laskettaessa on mahdollista, ettei veroja hyvitetä verovuonna täysimääräisesti.

Hyvittämättä jätetyistä veroista säädetään menetelmä lain 5 §:ssä. Pykälän mukaan, jos vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää ei kokonaan hyvitetä 4 §:ssä säädettyjen rajoitusten vuoksi, hyvittämättä jäänyt määrä (*käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*) vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta viideltä verovuodelta samaan tulolähteeseen tai samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Kyseisestä pykälästä on hyvä huomioida, että hyvitystä myöhempinä vuosina on nimenomaan vaadittava verohallinnolta. Verohallinto ei viranpuolesta automaattisesti laske tai vähennä tulevia verovuosina aikaisemmin vähentämätöntä veroa.

Suomen käyttämän hyvitysmenetelmän mukaan vieraaseen valtioon maksetuista veroista hyvitetään vain valtionverot, ellei kansainvälisissä sopimuksissa toisin säädetä. Mikäli lähdevaltiossa pidetään esimerkiksi kaupunki- tai osavaltiokohtaisia veroja, on mahdollista, että kyseisiä veroja ei hyvitetä Suomessa. Lisäksi on tärkeätä huomioida, että veron hyvittäminen on verovelvolliskohtaista, joka tarkoittaa, että vain saman verotuksellisen toimijan lähdevaltiossa maksama vero voidaan hyvittää. Esimerkiksi osakkeenomistajat eivät voi hakea hyvittäväksi yhtiön maksamaa veroa.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Helminen 2001: Kansainvälinen verotus>4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus>Kansainvälinen monenkertainen verotus ja sen poistaminen>Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen>Poistamismenetelmät>Hyvitysmenetelmät.

4. MONENKERTAINEN VEROTUS JA VAJAAVEROTUS >Kansainvälinen monenkertainen verotus ja sen poistaminen >Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen >Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen sisäisessä lainsäädännössä >Hyvitysmenetelmä.

### 2.2.2 Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmä on toinen kansainvälisesti käytössä oleva menetelmä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Kyseinen menetelmä on harvinaisempi kuin hyvitysmenetelmä ja sitä käytetään päämenetelmänä Ranskan ja Egyptin kanssa solmituissa sopimuksissa. Lisäksi suorasijoitusosingot ovat yleensä vapautusmenetelmän soveltamisalalla verosopimuksissa.

Vapautusmenetelmässä toinen valtio luopuu oikeudestaan verottaa kyseistä tuloerää. Periaatteessa verosopimuksissa voidaan sopia, että asuin- tai lähdevaltio luopuu verotusoikeudestaan, mutta käytännössä yleensä asuinvaltiolla on velvollisuus poistaa kaksinkertainen verotus<sup>18</sup>. Tällöin asuinvaltio menetelmän nimenmukaisesti vapauttaa kyseisen toimen verovelvollisuudesta.<sup>19</sup>

Vapautusmenetelmästä on kansainvälisesti käytössä erilaisia sovelluksia kuten hyvitysmenetelmästäkin. Silloin kun toinen valtio luopuu täysin verotusoikeudestaan tiettyyn tuloon, kaksinkertainen verotus poistuu käytännössä kokonaan, jos valtio ei aseta vapautusmenetelmän soveltamiselle erilaisia rajoituksia kuten esimerkiksi progressioehtoja.

Suomen käyttämä progressioehtoinen vapautusmenetelmä ilmenee menetelmälain 6 §:ssä, jonka mukaan vieraasta valtiosta saatu tulo, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, on luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän veronalaista tuloa. Verovelvollisen tulosta menevistä veroista vähennetään kuitenkin osa, joka vastaa verosta vapautetun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta (*progressioehtoinen vapautusmenetelmä*). Vieraasta valtiosta saatua tuloa laskettaessa vähennetään tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, jollei muualla toisin säädetä. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät vieraasta valtiosta saadun tulon määrän silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain (1535/92), elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) tai maatalouden tuloverolain (543/67) mukaan. Vähennys tulosta menevistä veroista tehdään eri veroista näiden suhteessa.

---

<sup>18</sup> OECD:n malliverosopimuksessa tulon vapauttamisen on katsottu kuuluvan käytännössä poikkeuksesta asuinvaltiolle.

<sup>19</sup> Terra 2008, s. 173-174.

Kuten yllä olevasta huomataan, kyseistä menetelmää sovelletaan luonnollisen henkilön, yhtymän ja kuolinpesän verotukseen. Kun yhteisön verotuksessa yhteisön tuloverotuskannat ovat kiinteitä, ei progressioehdolla olisi käytännössä merkitystä.

Yhteisöjen verotuksessa on käytössä täysivapautusmenetelmä. Menetelmä lain 7 §:n 1 momentin mukaan vieraasta valtiosta saatua tuloa, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, ei lueta yhteisön veronalaiseen tuloon. Saman pykälän 2 momentin mukaan vieraasta valtiosta saadun verovapaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot eivät ole vähennyskelpoisia silloinkaan, kun ne saataisiin vähentää tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan. Yhteisö voi kuitenkin vähentää verovapaaseen osinkotuloon kohdistuvat menot ja korot.

Kun vapautusmenetelmä soveltuu yhteisön verotuksessa, on se yhteisölle ja Verohallinnolle kustannustehokas kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmä, koska vain toinen valtio verottaa kyseistä tuloa edellyttäen, että valtioiden tulkinnat verosopimuksesta ovat yksimieliset vapautusmenetelmän käytöstä. Kuitenkin vapautusmenetelmä on huomattavasti harvinaisempi menetelmä kuin hyvitysmenetelmä Suomen solmimissa verosopimuksissa, joten hyvitysmenetelmän periaatteet voidaan katsoa tärkeämmiksi miettiessä asiaa yhteisöjen näkökulmasta.

### **2.2.3 Menetelmälain toimimattomuus yhteisön näkökulmasta**

Kun Suomalainen yhtiö toimii kansainvälisesti, on erittäin tärkeää, että kaksinkertainen verotus saadaan poistettua mahdollisimman tehokkaasti. Suomen menetelmälain mukaisesti kaksinkertainen verotus voi jäädä voimaan, vaikka verosopimusvaltioilla ei olisi tulkintaongelmia. Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, kun yhtiö ei ole noudattanut kansallisia menetelmälain säännöksiä. Yksi tavallisista tilanteista on esimerkiksi sellainen, kun yhtiö on tappiollinen, jolloin veroa ei voida hyvittää. Mikäli yhtiö ei pysty aikarajojen puitteissa hyödyntämään hyvitys, voi kaksinkertainen verotus jäädä voimaan, koska asuinvaltio ei pysty tosiasiallisesti hyvittämään maksettuja veroja.

Edellä mainittu ongelma ja muut menetelmälain soveltamisen ongelmat ovat todellisia ja aiheuttavat kaksinkertaista verotusta, jota ei saada muutoksenhaulla poistettua, mikäli menetelmälain vaatimukset eivät täyty. Sen sijaan myös suuren määrän kaksinkertaisen

verotuksen ongelmia aiheuttaa kaksoisasumis- ja kvalifikaatiokonfliktit. Tällöin on tyypillistä, että kumpikaan valtioista ei ole mielestään velvoitettu poistamaan kaksinkertaista verotusta. Tästä aiheutuva kaksinkertainen verotus on mahdollista saada poistettua käyttämällä kansallisia tai kansainvälisiä muutoksenhakumenettelyjä. Seuraavaksi tutkitaan mitkä ovat yhtiöiden prosessuaaliset mahdollisuudet poistaa kaksinkertainen verotus käyttämällä kansallista muutoksenhakua, verosopimusten mukaista keskinäistä sopimusmenettelyä tai arbitraatiosopimuksen mukaista menettelyä.

### **3 Riitojenratkaisu Suomessa ennen direktiiviä**

#### **3.1 Kansallinen muutoksenhakumenettely**

##### **3.1.1 Oikaisuvaatimus**

Kun kansainvälistä kaksinkertaista verotusta on syntynyt, sitä voidaan yrittää poistaa joko kansallisilla tai valtioiden välisillä menettelyillä. Verotusmenettelylain mukainen muutoksenhaku kuuluu valtiosisäisiin keinoihin ja on usein ensisijainen vaihtoehto, kun kaksinkertaista verotusta pyritään poistamaan Suomessa.<sup>20</sup> Jos kaksinkertainen verotus johdetaan siitä, että verovelvollinen ei täytä menetelmälain vaatimuksia, on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kansallista muutoksenhakua käyttäen epätodennäköistä. Sen sijaan, jos kysymys on tulkinnallisesta asiasta, kuten verosopimuksen tulkinnasta, kansallisella muutoksenhaulla on mahdollista saada kaksinkertainen verotus poistettua muutoksenhakuelimen muuttaessa päätöstä.

Suomen kansallinen muutoksenhakujärjestelmä uudistui vuoden 2017 alusta. Uudistusta perusteltiin siten, että se yhdenmukaistaa ja yksinkertaistaa verotuksen muutoksenhakujärjestelmää, tehostaa Verohallinnon toimintaa, tehostaa tiedonsaantia ja parantaa verovelvollisten oikeusturvaa. Kyseinen uudistus koski laajasti verotusmenettelyä ja veronkantoa ja vaikutti osaltaan myös verovelvollisen muutoksenhakuun esimerkiksi kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, jos käytetään kansallista muutoksenhakua.<sup>21</sup>

Uudistuksen jälkeen oikaisulautakunta toimii yleisenä ensiasteen muutoksenhakuelimenä verotuksessa, joten valitukset osoitetaan oikaisulautakunnalle, muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta.<sup>22</sup> Tuloverotusta koskevat oikaisuvaatimukset osoitetaan edelleen oikaisulautakunnalle. Vaikka oikaisulautakunta mielletään usein osaksi Verohallintoa, sillä on itsenäinen ratkaisuvallta, joka on riippumaton esimerkiksi Verohallinnon ohjeista. Oikaisulautakunta toimii koko Suomen alueella, jonka ansiosta ratkaisukäytäntö on yhtenäisempi. Oikaisulautakunta tekee verotusta koskevia päätöksiä vuosittain noin 20 000.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> HE 308/2018, s. 4.

<sup>21</sup> Rabinä 2017 a, s. 29.

<sup>22</sup> Esimerkiksi valmiste- ja autoverotus.

<sup>23</sup> Rabinä 2017 b, s. 27.



Oikaisulautakunnassa asiat ratkaistaan joko laajassa tai suppeassa kokoonpanossa. Laajassa kokoonpanossa paikalla on puheenjohtaja ja neljä jäsentä, ja suppeassa puheenjohtaja ja yksi veronmaksajien edustaja. Se kummassa kokoonpanossa asia ratkaistaan, riippuu tapauksen merkittävydestä. Mikäli veronmäärä muuttuu enintään 6 000e, voidaan tapaus ratkaista suppeassa kokoonpanossa, mikäli päätös on yksimielinen. Päätökset tehdään noudattaen enemmistöperiaatetta ja mikäli äänestyksen lopputulos tasan, ratkaisuksi valikoituu verovelvolliselle edullisempi ratkaisu.<sup>24</sup> Mikäli kuitenkin tätä ratkaisua ei voida tehdä, puheenjohtajan kannattama ehdotus tulee päätökseksi. Oikaisulautakunnassa käsiteltävien tapausten esittelijänä toimii Verohallinnon virkamies, joka esittää ratkaisuehdotuksensa lautakunnalle, joka tekee päätöksen esittelijän osallistumatta kyseiseen päätöksentekoon.<sup>25</sup>

Seuraavat verovelvollisen muutoksenhakua koskevat tiedot perustuvat verotusmenettelylain 5 lukuun ja osakseen hallintolain säännöksiin. Lisäksi seuraavassa ei käsitellä Veronsaajien oikeudenvallontayksikön oikeutta muutoksenhakuun. Kun verovelvollinen hakee muutosta esimerkiksi kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan Suomessa, on valitusjärjestelmämme kolmiosainen. Ensimmäinen valitusosoite on oikaisulautakunta, johon valitetaan tekemällä oikaisuvaatimus. Sikäli kun oikaisulautakunta hylkää valituksen, on siitä mahdollisuus valittaa hallinto-oikeudelle. Kolmas ja viimeinen valitusaste on korkein hallinto-oikeus, jonka on käytössä valituslupamenettely. Tämä tarkoittaa, että korkeimman hallinto-oikeuden on ensin myönnettävä valituslupa ennen kuin valitus on mahdollinen.<sup>26</sup>

Kun verovelvollinen haluaa hakea muutosta verohallinnon päätökseen, toimittaa hakija kirjallisen hakemuksen verotuksen oikaisulautakunnalle. Oikaisuvaatimuksen voi toimittaa jokaiseen Verohallinnon yksikköön tai toimistoon. Oikaisuvaatimuksen ratkaisee lähitökohtaisesti oikaisulautakunta. Poikkeuksena tähän kuitenkin, että Verohallinto voi kuitenkin ratkaista oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään, jos muutoksenhakijana on muu kuin Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> *In dubio contra fiscus* -periaate.

<sup>25</sup> Rabinä 2017 b, s. 28.

<sup>26</sup> Rabinä 2017 b, s. 229.

<sup>27</sup> Veronsaajien oikeudenvallontayksikön (VOVA) tehtävä on valvoa veronsaajien oikeutta verotuksessa ja muutoksenhaussa.

Lisäksi oikaisuvaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Ennen uudistusta kyseinen aika oli viisi vuotta verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Toisaalta oikaisuvaatimus voidaan kuitenkin aina tehdä 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. 60 päivä aikaraja voi tulla sovellettavaksi esimerkiksi silloin, kun Verohallinto on muuttanut verovelvollisen verotusta siten, että kolmen vuoden määräaika on jo kulunut umpeen. Tällöin verovelvollisella on aina vähintään 60 päivää aikaa tehdä oikaisuvaatimus. Oikaisuvaatimus on toimitettava verohallintoon ennen määräpäivän virka-ajan päättymistä. Mikäli oikaisuvaatimus on jätetty myöhässä, vaatimus jätetään tutkimatta.<sup>28</sup>

Kun oikaisuvaatimuksia käsitellään oikaisulautakunnassa tai vaihtoehtoisesti Verohallinnossa, on kyseinen menettely hallintomenettelyä. Tämä tarkoittaa sitä, että verotusmenettelylain lisäksi toiminnassa täytyy huomioida hallintolain (HL) säännökset. Hallintolaki toimii yleislakina ja verotusmenettelylaki erityislakina, joten se syrjäyttää tarvittaessa hallintolain. Oikaisuvaatimusmenettelyssä on tärkeää huomioida, että jos kyseisestä asiasta ei säädetä verotusmenettelylaista, voi hallintolain säännökset olla oleellisia. HL 49d §:n mukaisesti oikaisuvaatimuksessa täytyy ilmoittaa päätös, johon haetaan muutosta, millaista muutosta haetaan sekä perustelut. HL 31 § puolestaan asettaa oikaisuvaatimuksen käsitelijälle vaatimukseksi asian riittävän ja asianmukaisen selvittämisen. Tämä tyyppillisesti hoidetaan pyytämällä lisäselvityksiä verovelvolliselta.<sup>29</sup>

Kun käsittelevä viranomainen on käsitellyt asian, voidaan hallintopäätöstä muuttaa, se voidaan kumota tai viranomainen voi hylätä oikaisuvaatimuksen. Oikaisuvaatimukseen tulee näin aina antaa ratkaisu. Oikaisuvaatimusmenettely voi loppua myös, kun viranomainen jättää oikaisuvaatimuksen tutkimatta muodollisten edellytysten puuttuessa tai myös oikaisuvaatimuksen hakija voi halutessaan peruuttaa vaatimuksen.<sup>30</sup>

Verovelvollisen oikaisuvaatimusmenettelyssä oikeusturvan näkökulmasta on oleellista, että lain mukaan päätös on perusteltava. Poikkeukset tähän ovat, jos Verohallinto tekee myönteisen päätöksen oikaisuvaatimukseen tai mikäli päätöksen perusteleminen olisi ilmeisen tarpeetonta.<sup>31</sup> Sinänsä ymmärrettävää, että päätöstä ei tarvitse perustella, kun se

---

<sup>28</sup> Rabinä 2017 b, s. 236.

<sup>29</sup> Rabinä 2017 b, s. 240.

<sup>30</sup> Rabinä 2017 b, s. 241.

<sup>31</sup> VML 26b.1 §, VML 26b.3 § ja HL 44-45 §.

on myönteinen muutoksenhakijalle ja ei sisällä tulkinnanvaraisia kysymyksiä. Tämä ta-  
loudellisesti myös tehokkaampi vaihtoehto kuin se, että kaikki päätökset pitäisi perustella.

Kansainvälisesti toimivien yritysten preferensseissä yleensä on saada verotukseen liitty-  
vät päätökset mahdollisimman nopeasti ja vähäisillä kuluilla. HL 49e §:n mukaan oikai-  
suvaatimukset on käsiteltävä kiireellisenä, mutta verotuksen massaprosessiluonteen  
vuoksi VML 63.3 §:n mukaan oikaisuvaatimus on käsiteltävä ilman aiheetonta viivy-  
tystä.<sup>32</sup> Oikaisuvaatimukset käsitellään yleensä alle kuudessa kuukaudessa, mutta Vero-  
hallinnon tiedossa on myös vaikeita tapauksia, joita käsitellään yli kaksi vuotta pelkästään  
oikaisulautakunnassa.

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen näkökulmasta oikaisuvaatimusmenettely on toi-  
mivin, kun kyseessä on Verohallinnon tekemät selvät virheet tai mikäli Verohallinto rat-  
kaisee asian verovelvollisen eduksi. Tällöin oikaisuvaatimus todennäköisesti hyväksy-  
tään nopeasti, jolloin kaksinkertainen verotus voi mahdollisesti poistua hyvinkin nopeasti  
ja vähäisillä käytetyillä voimavaroilla, koska oikaisuvaatimus ei vaadi asiantuntija-apua  
selvissä virhetilanteissa, toisin kuin tulkinnallisissa tilanteissa, joita käsitellään yleensä  
jälkeenpäin myös tuomioistuimissa. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmati-  
lanteissa on yleensä kysymys tulkintaongelmista, jolloin käsittelyajat voivat venyä huo-  
mattavasti pidemmäksi kuin kuusi kuukautta.

Vaikka oikaisulautakunta on Verohallinnosta itsenäinen yksikkö, voidaan sen täydellinen  
puolueettomuus kyseenalaistaa. Verohallinnon päätöksen esittelijöillä on usein vahva  
vaikutus päätökseen ja nämä ovat pääsääntöisesti Verohallinnon työntekijöitä, joten riip-  
pumattomuus voi kärsiä tästä. Lisäksi oikaisulautakunnat toimivat Verohallinnon tiloissa,  
joka voi aiheuttaa tilanteita, jotka vaarantavat täydellisen riippumattomuuden. Joka ta-  
pauksessa oikaisulautakuntamenettely ja suomalainen virkamies voidaan nähdä keskiver-  
toa parempina luotettavuuden, ennustettavuuden ja oikeusturvan kannalta.

### **3.1.2 Hallinto-oikeus**

Perustuslain (PL) 98.2 §:n mukaisesti yleisinä hallintotuomioistuimina toimivat korkein  
hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet, joita on tällä hetkellä kuusi<sup>33</sup>. Hallintotuo-  
mioistuinten tehtävänä on valvoa hallintoviranomaisen toiminnan lainmukaisuutta sekä

---

<sup>32</sup> Råbinä 2017 b, s. 241.

<sup>33</sup> Lisäksi Ahvenanmaan oma hallintotuomioistuin: Ålands förvaltningsdomstol.

oikeussuojan antaminen hallintoasioissa. Verotus muodostaa suhteellisen laajan alueen hallintotuomioistuimissa ja hallinto-oikeuksissa ratkaistaankin vuosittain noin 2 000 verovalitusta ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa noin 500 verovalitusta.<sup>34</sup>

Kun verovelvollinen on saanut päätöksen valitettuaan oikaisulautakuntaan kaksinkertaisesta verotuksesta, eikä ole tyytyväinen päätökseen, kyseisestä päätöksestä voidaan valittaa hallinto-oikeuteen. Päätöksestä valitetaan samalla periaatteella, oli päätöksen tehnyt oikaisulautakunta ja myös silloin, kun Verohallinto on ratkaissut asian VML 67 §:n mukaisesti ja valitusaika on 60 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta annetun päätöksen tiedoksisaannista<sup>35</sup>. Valitusaika alkaa kulua tiedoksisaannista seuraavana päivänä.

Kun muutoksenhakijalle lähetetään päätös oikaisuvaatimuksesta, siihen on liitettävä HLL 14 §:n mukaisesti valitusosoitus. Valitusosoitukseen on sisällytettävä ainakin valitusviranomainen, viranomainen, jolle kirjelmä toimitetaan ja valitusaika ja mistä se lasketaan. Lisäksi valitusosoituksessa on selostettava säännökset valituskirjelmän sisällöstä ja liitteistä sekä valituksen perille toimittamisesta<sup>36</sup>.

HLL 26.1 §:n mukaisesti valituskirjelmä on toimitettava määräajassa<sup>37</sup> toimivaltaiselle hallinto-oikeudelle<sup>38</sup>. Valituskirjelmän katsotaan saapuneen määräajassa, mikäli se on saapunut ennen virka-ajan päättymistä määräajan viimeisenä päivänä. Asian siirrosta säädetään HLL 29 §:ssä, jonka ensimmäisen momentin mukaan, jos valitus on ilmeisestä erehdyksestä tai tietämättömyydestä pantu vireille viranomaisessa, jonka toimivaltaan sen käsittely ei kuulu, viranomainen voi siirtää valituksen toimivaltaiselle viranomaiselle. Jos kysymys toimivaltaisesta viranomaisesta on ilmeisen selvä, valituksen tutkimatta jättämisestä ei tarvitse tehdä päätöstä. Siirrosta on ilmoitettava valittajalle. Lisäksi HLL 29

---

<sup>34</sup> Rabinä 2017 b, s. 242.

<sup>35</sup> Tiedoksiannossa noudatetaan HL 59 §: *Tavallinen tiedoksianto toimitetaan postitse kirjeellä vastaanottajalle. Vastaanottajan katsotaan saaneen asiasta tiedon seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämisestä, jollei muuta näytetä. Asian katsotaan tulleen viranomaisen tietoon kuitenkin kirjeen saapumispäivänä.*

<sup>36</sup> Edellä mainittu koskee myös hallinto-oikeuden päätöstä, jonka lisäksi siihen on liitettävä valituslupaa koskevat lainkohdat ja perusteet, joilla se voidaan myöntää.

<sup>38</sup> VML 66 §: Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai yhtymän kotikunta 5 §:n mukaan on. Lisäksi jos mikään hallinto-oikeus ei olisi toimivaltainen käsittelemään valitusta, muutosta haetaan valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

§ 2 momentin mukaan säädettyä määräaikaa katsotaan noudatetun, jos valituskirjelmä on saapunut valitusajan kuluessa oikealle viranomaiselle.

Edellä mainitun perusteella hallinto-oikeus on velvollinen siirtämään asian oikaisulautakunnalla, mikäli muutoksenhakija on toimittanut hakemuksen, joka olisi pitänyt ensin käsitellä oikaisulautakunnassa. Edellä mainittu tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun hallinto-oikeudelle osoitettuun valituskirjelmään on lisätty kokonaan uusi vaatimus, joka ei liity oikaisuvaatimukseen, joka on aikaisemmin ratkaistu. Tällöin hallinto-oikeus toimittaa hakemuksen oikaisuvaatimuksena käsiteltäväksi Verohallintoon.<sup>39</sup>

Kun hakemus otetaan käsiteltäväksi, hallinto-oikeus johtaa oikeudenkäyntiprosessia. HLL 34 §:n mukaisesti osapuolille on annettava tilaisuus antaa selitys muiden vaatimuksista ja muista selvityksistä, jotka voivat vaikuttaa päätökseen. Hallinto-oikeus voi kuitenkin ratkaista asian kuulematta osapuolia, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti, tai mikäli kuuleminen on muusta syystä ilmeisen tarpeeton.

Kun verovelvollinen toimii muutoksenhakijana, prosessi etenee yleensä siten, että hallinto-oikeus pyytää ensin oikeudenvalvontayksiköltä vastineen, jonka jälkeen verovelvollisella on mahdollista kommentoida vastaselityksellä oikeudenvalvontayksikön vastinetta. Periaatteessa tämä uudelleenkommentointi voi jatkua useammankin kierroksen verran, mutta yleensä yksi kierros on riittävä. Hallinto-oikeudella on määräysvalta päättää, milloin tämä selitys-vastaselitys menettely on ollut riittävä ja kuuleminen voidaan lopettaa.<sup>40</sup>

Silloin kun verovelvollisen valituksessa on kysymys alle 6000 euron asiasta, hallinto-oikeus voi ratkaista asian kuulematta oikeudenvalvontayksikköä, mikäli kun asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Tulkinnanvaraisuudella tarkoitetaan sitä, onko kysymyksessä oikeudellisesti tulkinnanvarain laintulkintakysymys ja epäselvyydellä sen sijaan viitataan näyttökysymyksiin.<sup>41</sup> Siten mikäli kysymys on alle 6 000 euron asiasta, näyttö epäselvyyttä ei ole ja lakikysymykset ovat selkeät ja verotuskäytäntö selkeä, voidaan asia ratkaista kuulematta. Lopuksi hallinto-oikeus toimittaa päätöksen tiedoksi asianosaisille

---

<sup>39</sup> Rabinä 2017 b, s. 244.

<sup>40</sup> Rabinä b, s. 246.

<sup>41</sup> Rabinä b, s. 58.

(todisteellisesti) ja menettelyssä mukana olleille viranomaisille, josta alkaa kulua valitus-aika HLL 55 §:n mukaisesti.

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen näkökulmasta, mikäli asia on edennyt hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, on aikaa ja taloudellisia voimavaroja sitoutunut menettelyyn jo huomattavasti. Tämä johtuu siitä, että tuomioistuimien menettelyssä tarvitaan usein asianajajia tai muuten kokeneita verolakimiehiä avuksi. Lisäksi lähtökohtaisesti aikaa on kulunut jo useimpia vuosia ennen hallinto-oikeuden päätöstä, joten verovelvollisen näkökulmasta voimavarojen sitoutumista voidaan pitää negatiivisempana, mitä kauemmin lainvoimaisen päätöksen tai muuten sitovan päätöksen saaminen kestää kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa koskien. Toisaalta on myös hyvä huomioida, että oikaisulautakunnan päätöksestä Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on oikeus valittaa hallinto-oikeuteen, joten prosessin jatkuminen ei ole aina edes verovelvollisen käsissä.

Muuten lähtökohtaisesti suomalaisia tuomioistuimia ja tuomareita voidaan pitää maailman mittakaavassa luotettavina ja riippumattomina. Lisäksi järjestelmä kohtelee tasavertaisesti asianosaisia, koska veronsaajien puolesta menettelyssä toimii veronsaajien oikeudenvallontayksikkö.

### **3.1.3 Korkein hallinto-oikeus**

Kun verovelvollinen on saanut tiedon hallinto-oikeuden päätöksestä, on valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen tehtävä 60 päivän kuluessa tiedoksisaannista VML 71 §:n mukaisesti. VML 70 §:n mukaisesti hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valituslupan. Joten jos verovelvollinen ei ole saanut hallinto-oikeudessa kaksinkertaista verotusta poistettua, päätös jää lainvoimaiseksi, mikäli korkein hallinto-oikeus ei myönnä valituslupaa.

Korkeimman hallinto-oikeus arvioi valituslupaa myöntämisen edellytykset ja mikäli ne täyttyvät, on lupa myönnettävä aina. Perusteita ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun tarpeellisuudessa oleelliseksi nousevat verotus- ja oikeuskäytännön turvaaminen, toiselta nimeltään prejudikaattiperuste ja yksittäisen verovelvollisen oikeussuoja, joka sisältää asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen tai muun painavan perusteen.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Rabinä b, s. 248.

Valituslupaperusteiden legaaliset perusteet löytyvät HLL 13 pykälästä, joka kuuluu seuraavasti:

*Laissa säädetään erikseen siitä, milloin 7–9 §:ssä tarkoitetun viranomaisen päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla tai milloin valittamiseen korkeimmalle hallinto-oikeudelle tarvitaan valituslupa.*

*Kun muutoksenhaussa hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen tarvitaan muun lain mukaan valituslupa, lupa on myönnettävä, jos:*

- 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeitä saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi;*
- 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi; tai*
- 3) valitusluvan myöntämiseen on muu painava syy.*

*Valituslupa voidaan myöntää myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallinto-oikeuden päätöksestä.*

*Jos pääasiassa annetusta ratkaisusta valittaminen on kielletty tai valittamiseen tarvitaan valituslupa, vastaava rajoitus koskee myös valittamista pääasiaan liittyvästä ratkaisusta.*

*Tässä pykälässä tarkoitetut valitusoikeuden rajoitukset eivät koske muutoksenhakua hallinto-oikeuden hallintoriita-asiassa antamaan päätökseen, ellei erikseen toisin säädetä.*

Kuten yllä olevista kolmesta kohdasta huomataan, kohta yksi on oleellisin, koska korkein hallinto-oikeus toimii prejudikaatti tuomioistuimena. Käytännössäkkin valituslupa myönnetään yleensä kohdan yksi perusteella. Prejudikaattiperuste tarkoittaa sitä, että asia on tärkeitä ottaa korkeimman hallinto-oikeuden tutkittavaksi, koska se on oleellista lain soveltamisessa muissa samankaltaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi. Tämä käytäntö on oleellista oikeusjärjestelmämme toimivuuden kannalta, koska sillä toteutetaan yleisesti verotuksen yhtenäisyyttä, ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta.

Yleisesti valituslupahakemus voidaan hyväksyä, kun asiassa on kyse merkittävästi lain-  
tulkintakysymyksestä, jolle annettavalla ratkaisulla on tärkeä merkitys verotus- ja oikeus-  
käytännön yhtenäisyyteen.<sup>43</sup>

Koska verolainsäädäntö on hyvin dynaamista ja jatkuvasti uudistuksien kohteena, korkein  
hallinto-oikeus joutuu tyypillisesti ottamaan kantaa uuden lainsäädännön soveltamiseen,  
mikäli se katsotaan tulkinnanvaraiseksi. Toinen tyypillinen tilanne, jossa valituslupa voi-  
daan myöntää, on uudenlaisten taloudellisten ilmiöiden esille nouseminen. Tällöin kor-  
kein hallinto-oikeus tulkitsee uusia ilmiöitä vanhemman lainsäädännön valossa ja antaa  
ennakkoratkaisu niiden verotuksen ohjaamiseksi. Myös verosopimusten tulkintaongelmat  
korkeimmassa hallinto-oikeudessa ei ole täysin vieras ilmiö.

Kolmantena tilanteena voidaan pitää tapauksia, joissa oltaisiin todennäköisesti velvoitet-  
tuja pyytämään Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisuja<sup>44</sup>. Vaikka hallinto-  
oikeudetkin ovat oikeutettuja pyytämään ennakkoratkaisuja, suurin osa ennakkoratkai-  
supyyntöistä suoritetaan korkeimman hallinto-oikeuden toimesta. Tähän tietenkin vai-  
kuttaa korkeimman hallinto-oikeuden velvollisuus pyytää ennakkoratkaisua, koska sen  
päätöksiin ei kansallisen lainsäädännön mukaisesti saa hakea muutosta.<sup>45</sup> Neljäntenä ti-  
lanteen voidaan mainita tilanteet, jossa korkein hallinto-oikeus haluaa vahvistaa oikeus-  
käytäntö kyseisen tulkinnan osalta tai mikäli korkein hallinto-oikeus haluaa kehittää tai  
ääritapauksessa muuttaa oikeuskäytäntö muuttuneiden preferenssien johdosta.<sup>46</sup>

HLL 13 pykälän 2 momentin mukaisesti valituslupa on myönnettävä, jos asian saattami-  
seen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on *erityistä aihetta asiassa tapahtu-  
neen ilmeisen virheen vuoksi*. Kyseisessä pykälässä mainittu erityinen aihe viittaa mer-  
kittävyys hakijan näkökulmasta. Jos päätöksellä ei ole taloudellista merkitystä tai ky-  
seinen virhe ei esimerkiksi ole vaikuttanut päätökseen, ei valituslupaa tällä perusteella  
myönnetä.

---

<sup>43</sup> Rabinä 2017 b, s. 249.

<sup>44</sup> SEUT 267.1 artiklan mukaisesti, EU-tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisuja 1) perus-  
sopimusten tulkinnasta ja 2) unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevyyydestä ja tulkin-  
nasta.

<sup>45</sup> Ojanen 2016, s. 202.

<sup>46</sup> Rabinä 2017 b, s. 249.



Pykälässä mainitaan *ilmeisen virheen vuoksi*, joka voi tarkoittaa niin menettelyvirhettä kuin muuta ilmeistä virhettä. Sanalla ilmeinen viivataan tässä siihen, että se on helposti löydettävissä jo valituslupahakemuksen käsittelyn yhteydessä, eikä vaadi oikeudellista tulkintaa. Tällaisesti tapauksista voidaan mainita esimerkiksi asianosaisten kuulematta jättäminen, mikä on ilmeinen virhe, jos asianosaista olisi pitänyt kuulla. Muu virhe sen sijaan voi käsittää virheitä esimerkiksi laintulkinnassa tai näytönarvioinnissa. Muita menettelyjä, jotka menevät ilmeisen virheen perustan alle on esimerkiksi se, kun asiassa on tullut esille uusia oikeudellisia tai tosiasiallisia perusteita, jotka mahdollisesti vaikuttaisivat päätökseen. Virheen osalta oleellista on, että se on vaikuttanut päätöksen lopputulokseen, joten pienikin virhe voi johtaa luvan myöntämiseen, jos siihen on erityisiä syitä.<sup>47</sup>

HLL 13 § 2 momentin 3 kohdassa mainitaan muun painavan syyn peruste. Lain kohta on abstrakti eikä tarkkoja linjoja tälle perusteelle voida tehdä. Kysymys voi olla esimerkiksi taloudellisesti suuresta asiasta, mutta asialla ei ole ennakkopäätösmerkitystä eikä myöskään virhettä ole tapahtunut. Tällöin lupa voidaan myöntää, koska asia merkittävä hakijan kannalta. Tämä pykälän kolmas kohta luo lupajärjestelmästä joustavamman ja estää sen, että erityisen kohtuuttomat tapaukset jäisivät ilman valituslupaa.<sup>48</sup>

Varsinkin verotuksessa muu painava peruste voi käsittää tapaukset, joilla suuri taloudellinen vaikutus hakijalle tai esimerkiksi kyseinen ongelma on toistunut vuosittainen valittajan verotuksessa. Muutenkin verotuksessa yhden verolajin ratkaisu voi vaikuttaa muiden verolajien verotukseen huomattavasti esimerkiksi arvonlisävero-tulovero rajapinnassa. Muita painavia perusteita voi olla harvinaiset verotustoimet, toiminnan jatkuvuuden vaarantuminen tai suuret veroseuraamukset.<sup>49</sup>

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen näkökulmasta tapausten kohdalla, jotka koskevat taloudellisesti isoja intressejä tai koskevat esimerkiksi verosopimusten tai kansallisen lain oleellista tulkintaa, saavat todennäköisesti valitusluvan, mikäli tapausta voidaan pitää tulkinnanvaraisena.

Menettelystä on hyvä huomioida, että valituslupa ja asiaratkaisu annetaan yhtä aikaa. Lisäksi korkein hallinto-oikeus ei ratkaisussaan erittele millä perusteella valituslupa on

---

<sup>47</sup> Rabinä 2017 b, s. 249.

<sup>48</sup> Rabinä 2017 b, s. 250.

<sup>49</sup> Rabinä 2017 b, s. 250.

myönnetty. Valituslupa voidaan myös myöntää osittaisena, jolloin se koskee vain tiettyä osaa valituksen kohteena olevasta päätöksestä. Valitus voi sisältää pääasian lisäksi sivuvaatimuksia kuten esimerkiksi oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan vaatimuksen ja silloin valituslupamenettely koskee myös yhtä lailla sivuvaatimuksia kuin pääasiakin. Sikäli kun korkein hallinto-oikeus ei myönnä valituslupaa, se ei ota kantaa hakemuksen oikeuskysymyksiin tai aikaisemman oikeusasteen perusteluihin.<sup>50</sup>

Mikäli verovelvollisen valitus käsitellään korkeimmassa hallinto-oikeudessa, on verovelvollinen menettänyt huomattavan määrän aikaa ja voimavaroja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Koska kaksinkertaisen verotuksen poistuminen ei kansallisessa muutoksenhaussa ole millään tavalla varmaan, luo kokojärjestelmän läpi kulkeminen taloudellista riskiä verovelvolliselle. Tällöin on mahdollista tehdä liiketoiminnallinen päätös ja hyväksyä kaksinkertaisen verotus voimaan jääminen, koska likviditeetin tai menettelyn mahdollista voittoa ei ole taloudellisesti järkevää tavoitella.

### **3.1.4 Ylimääräinen muutoksenhaku**

Verotusmenettelylaissa ei säädetä erikseen ylimääräisestä muutoksen hausta. Tällöin noudatetaan hallintolainkäyttölain ylimääräistä muutoksenhakua koskevia säännöksiä, jotka ovat yhdennessätoista luvussa. Kun käsitelty asia on saanut lainvoimaisen päätöksen<sup>51</sup>, ylimääräisellä muutoksenhaulla voidaan arvioida uudelleen kyseisen tapauksen lainmukaisuus.<sup>52</sup> HLL 58 §:n mukaisesti hallintoasiassa tehtyyn lainvoimaiseen päätökseen verovelvollinen voi hakea muutosta ylimääräisillä muutoksenhakeineilla, joita ovat kantelu, menetetyn määrärajan palauttaminen ja purku.

Ylimääräisellä muutoksenhaulla poiketaan oikeusvarmuuden periaatteesta, koska kyseinen asia on ratkaistu jo lainvoimaisella päätöksellä, joten kyseisen menettelyn edellytykset ovat suhteellisen tiukat. Yleensä ylimääräisen muutoksenhaun kohteena on tapauksia, joissa on tapahtunut ilmeinen lainvastaisuus tai selvä menettelyvirhe. Näin menetellessä ylimääräisessä muutoksenhaussa ei tavallisesti arvioida uudelleen päätöksen asia sisältöä, vaan keskitytään oikeudellisten edellytysten arviointiin. Oikeusturvan varmistamiseksi

---

<sup>50</sup> Rabinä 2017 b, s. 248.

<sup>51</sup> Muutoksenhakuaika on kulunut loppuun tai korkein hallinto-oikeus on antanut päätöksen kyseisestä asiasta.

<sup>52</sup> Hallberg 1986, s. 40.

menettelyllä on mahdollista purkaa tai poistaa virheellinen päätös, minkä lisäksi päätöstä voidaan myös muuttaa<sup>53</sup>, vaikkakin se on hyvin harvinainen menettely.<sup>54</sup>

HLL 59 §:n mukaisesti kantelun johdosta päätös voidaan poistaa:

*1) jos sille, jota asia koskee, ei ole annettu tilaisuutta tulla kuulluksi ja päätös loukkaa hänen oikeuttaan;*

*2) jos asiaa käsiteltäessä on tapahtunut muu menettelyvirhe, joka on voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen; tai*

*3) jos päätös on niin epäselvä tai puutteellinen, ettei siitä käy selville, miten asia on ratkaistu.*

*Päätöksestä ei saa kannella, jos siitä voidaan samalla perusteella tehdä perustevalitus.*

Ensimmäisen kohdan perusteella verovelvollisen kantelun perusteena voi toimia esimerkiksi se, että lainmukainen kuulemisvelvoite on lyöty. Kuulemisvirheen pelkkä olemassaolo antaa suoraan lainnoja mahdollisuuden poistaa päätöksen, eikä sen ole tarvinnut vaikuttaa päätökseen. Toisen kohdan perusteella perusteena voi toimia muu menettelyvirhe, joka on voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen. Näihin menettelyvirheisiin voi sisältyä hyvin erilaisia virheitä esimerkiksi asian selvittämisen yhteydessä ja lisäksi virheen on täytynyt vaikuttaa päätöksen lopputulokseen, jotta päätös voitaisiin tällä perusteella poistaa. Kolmannen kohdan mukainen peruste liittyy epäselvään tai puutteelliseen päätökseen. Tämä on varsin harvinainen peruste ja kysymyksessä voisi olla esimerkiksi ristiriitaiset velvoitteet.<sup>55</sup>

Kantelua voidaan pitää harvinaisempana menettelynä kuin purkamista, lähinnä sen takia, koska sen määräaika on kuusi kuukautta siitä, kun päätös on saanut lainvoiman. Poikkeuksena tähän on epäselvä ja puutteellinen päätös -peruste, jolloin hakuaikaa ei ole ra-

---

<sup>53</sup> HLL 67.3 §:n mukaisesti kantelun johdosta tai purkaessaan päätöksen viranomainen voi välittömästi oikaista päätöstä, jos asia havaitaan selväksi.

<sup>54</sup> Mäenpää 2013: Hallinto-oikeus>V Oikeudenkäynti hallintoasioissa >9. Ylimääräinen muutoksenhaku >Ylimääräisen muutoksenhaun keinot ja kohde.

<sup>55</sup> Mäenpää 2013: Hallinto-oikeus>V Oikeudenkäynti hallintoasioissa >9. Ylimääräinen muutoksenhaku > Kantelu > Kanteluperusteet.

joitettu. Kantelu tehdään sille viranomaiselle, jolle päätöksestä säännönmukaisesti valiteen eli yleensä hallinto-oikeudelle. Mikäli kyseistä viranomaista ei ole, valitus voidaan osoittaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle.

Menetetyn määräajan palauttamisella haetaan muutoksenhaun määräajan palauttamista, kun kyseistä toimea ei ole voitu tehdä laillisen esteen vallitessa. Kyseisellä hakemuksella voidaan hakea niin oikaisuvaatimuksen kuin hallintoprosessin määräajan palauttamista. Hakemuksen perusteella korkein hallinto-oikeus voi määrätä uuden määräajan menetetyn tilalle. Menetetyn määräajan palauttamista haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta ja hakemus on tehtävä laillisen esteen vallitessa 30 päivän kuluessa esteen lakkaamisesta ja muuten haettava viimeistään vuoden kuluessa siitä, kun määräaika päättyi. Erityisen painavista syistä määräajan palauttaminen on myös mahdollista tehdä tämän jälkeenkin.

Kun verovelvollinen hakee menetetyn määräajan palauttamista, oleellisiksi käsitteiksi nousevat laillinen este ja muu erittäin painava syy.<sup>56</sup> Edellisten alla voidaan ainakin lukea vakava sairaus, yleinen viestiliikenteen keskeytyminen tai esimerkiksi viranomaisen viivyttely tai vääräläinen prosessuaalinen neuvonta. Oleellista on, että kyseinen este tai syy on estänyt määräajan noudattamisen. Lisäksi asianosaisen on pystyttävä luottamaan siihen, että viranomainen toimii lainmukaisesti, esimerkiksi päätöksen tiedoksiantoon sisältyvien muutoksenhakuohjeiden osalta. Korkeimmalla hallinto-oikeudella on harkintavaltaa päätöstä tehtäessä ja oleelliseksi nousevat kohtuullisuus, oikeusturva ja oikeudenmukaisuus.<sup>57</sup>

HLL 64 §:n mukaisesti päätöksen purkamista haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Purkamista voidaan hakea niin hallintoviranomaisen kuin hallintotuomioistuimen päätöksistä.<sup>58</sup> Purkua on haettava viiden vuoden kuluessa siitä, kun päätös sai lainvoiman, mutta erityisen painavista syistä päätöksen purku on mahdollista tämän jälkeenkin. Kuten kantelunkin osalta, purkuhakemuksen perusteella päätös voidaan poistaa, palauttaa uudelleen käsiteltäväksi tai asia voidaan ratkaista heti.

Päätös voidaan purkaa HLL 63 §:n mukaisesti:

---

<sup>56</sup> Rabinä 2017 b, s. 264.

<sup>57</sup> Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus>V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA >9. Ylimääräinen muutoksenhaku >Menetetyn määräajan palauttaminen >Uuden määräajan edellytykset.

<sup>58</sup> Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus>V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA >9. Ylimääräinen muutoksenhaku >Päätöksen purkaminen.

- 1) jos asiassa on tapahtunut menettelyvirhe, joka on voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen;*
- 2) jos päätös perustuu ilmeisesti väärään lain soveltamiseen tai erehdykseen, joka on voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen; tai*
- 3) jos asiaan on tullut sellaista uutta selvitystä, joka olisi olennaisesti voinut vaikuttaa päätökseen, eikä hakijasta johdu, että uutta selvitystä ei ole aikanaan esitetty.*

Edellä mainituille perusteille yhteistä on se, että virheiden on tullut olennaisesti vaikuttaa päätöksen lopputulokseen. Lisäksi mikäli asiaan on tullut uutta selvitystä, sen on pitänyt vaikuttaa päätökseen sen antohetkellä. Toisin sanoen, taloudellisesti vaatimattomat tai muut pienet virheet eivät aiheuta päätöksen purkamista. Lisäksi virheiden, joihin vedotaan, on täytynyt olla olemassa päätöksentekohetkellä.<sup>59</sup> Toiseksi purkuperusteiden lisäksi lainvoimaisen päätöksen purkaminen vaatii purkukynnyksen ylittämisen. Tämä tarkoittaa HLL 63 §:n 2 momentin mukaisesti sitä, että päätöstä ei saa purkaa, ellei se loukkaa yksityisen oikeutta tai julkisen edun katsota vaativan päätöksen purkamista.

Lain säännöksessä ensiksi mainittu purkuperuste on menettelyvirhe. Menettelyvirhe voi sisältää esimerkiksi kuulemisvirheen tai asianpuutteellisen selvittämisen. Oleellista on, että virhe on ollut olennainen ja vaikuttanut päätökseen. Toinen purkuperuste on ilmeisen väärä lain soveltaminen. Tämä voi sisältää esimerkiksi päätökset, jotka perustuvat ilmeiseen väärän lain soveltamiseen, selvästi virheelliseen lain tulkintaan tai jos viranomainen on ratkaissut asian ilman toimivaltaa. Tästä kohdasta on oleellista huomioida, että se sisältää myös eurooppaoikeuden ja Euroopan unionin tuomioistuinten ratkaisut, jolloin päätös voidaan purkaa, mikäli Unionin oikeutta on sovellettu ilmeisen väärin.<sup>60</sup>

Kolmanneksi pykälässä mainitaan tosiseikkojen virheellinen arviointi. Tällöin oleellista on, että päätös on tehty oikeiden ja riittävien tietojen perusteella, joten purkuperuste voi syntyä, mikäli päätöstä tehtäessä asiaa ei ole riittävästi selvitetty tai päätös perustuu virheellisiin tietoihin. Neljäntenä mainitaan saatu uusi selvitys. Tämän perusteella päätös

---

<sup>59</sup> Rabinä 2017 b, s. 266.

<sup>60</sup> Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus>V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA >9. Ylimääräinen muutoksenhaku >Päätöksen purkaminen >Päätöksen purkamisen perusteet ja purkukynnys.

voidaan purkaa, vaikka varsinaista virhettä ei olisikaan tapahtunut. Oleellista on, että asianosainen ei ole pystynyt päätöksentekohetkellä esittämään kyseisiä tietoja itsestään riippumattomista syistä. Tällöin kyseessä voisi olla esimerkiksi korkeimman oikeuden antama ratkaisu, jota ei olisi ollut saatavissa aikaisemmin.<sup>61</sup>

Ylimääräinen muutoksenhaku on lähtökohtaisesti harvinainen, mutta kuitenkin mahdollinen menettely verotuksen oikaisussa. Tämä on hyvä tiedostaa muutoksenhakujärjestelmästä, mikäli edellä mainitut perusteet ylimääräiselle muutoksenhauille ovat voimassa. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen näkökulmasta kyseinen menettely voi tulla harvoin esille, lähinnä esimerkiksi EU-lainsäädännön vastaisten toimien yhteydessä.

### 3.2 Verosopimus ja keskinäinen sopimusmenettely

Kansainvälistä kaksinkertaista verotusta voidaan poistaa myös valtioiden välisissä toimitissa. Suomella on laaja joukko verosopimuksia, joissa säädetään keskinäisestä sopimusmenettelystä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Verosopimukset neuvotellaan valtioiden välisissä neuvotteluissa, joten ne voivat poiketa toisistaan, vaikkakin suurin osa verosopimuksista pohjautuu OECD:n tai YK:n malliverosopimukseen.<sup>62</sup> Esimerkiksi Suomella on 76 valtion kanssa verosopimukset (1.10.2018), jotka mukailevat käytännössä kokonaan OECD:n malliverosopimusta ja sisältävät myös keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan.<sup>63</sup>

Keskinäinen sopimusmenettely ja valtioiden väliset neuvottelut ovat kasvaneet niin Suomessa kuin muualla maailmassa. Uusien hakemusten määrät sekä ratkaistujen neuvottelujen tapausten määrät ovat kasvaneet ja yleisesti voidaan sanoa, että Suomi mukailee kansainvälistä trendiä.<sup>64</sup>

OECD on antanut keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaa ohjeistus malliverosopimuksen kommentaarissa, MEMAP-ohjeessa (*Manual on effective mutual agreement pro-*

---

<sup>61</sup> Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus>V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA >9. Ylimääräinen muutoksenhaku >Päätöksen purkaminen >Päätöksen purkamisen perusteet ja purkukynnys.

<sup>62</sup> Malmgren 2017, s. 82.

<sup>63</sup> HE 308/2018, s. 5.

<sup>64</sup> HE 308/2018, s. 6. OECD:n tilastot.

cedure) sekä siirtohinnoitteluohjeessa (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*). Edellä mainitut ovat OECD:n antamia suosituksia tai kommentaareja, joita pidetään tapauskohtaisesti sopimusten esitöinä tai oikeuskirjallisuuden suosituksina. Tästä seuraa, että suosituksia ei ole pakko noudattaa, mutta niitä voidaan käyttää tulkinta-apuna mahdollisissa ongelmatilanteissa. Varsinkin tilanteissa, joissa verosopimusartikla pohjautuu täysin malliverosopimukseen ja sopimusvaltioiden tarkoituksen oli mukailla malliverosopimusta, voidaan sen kommentaaria ja siihen liittyviä ohjeita pitää vahvana tulkinta-apuna ongelmatilanteissa.<sup>65</sup>

OECD:n ohjeet ja suositukset on muutenkin ollut viime vuosina varsinkin siirtohinnoittelua koskevissa tapauksissa esillä. Esimerkiksi, korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisussaan KHO 2013:36, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sido OECD:n jäsenvaltioita, mutta ohjeisiin sisältyy kuitenkin suositus, että kansalliset veroviranomaiset sekä kansainväliset konsernit nojautuisivat niihin. Lisäksi hallituksen esityksessä HE 107/2006 vp tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi on todettu, että kyseisillä OECD:n ohjeilla on siirtohinnoittelun alalla pitkälti kansainvälisen standardin asema.

Keskinäinen sopimusmenettely (*Mutual Agreement Procedure*) toimii Suomessa siten, että verovelvollinen toimittaa hakemuksen toimivaltaiselle viranomaiselle, joka on Suomessa Verohallinto, jolle valtionvarainministeriö on siirtänyt toimivallan. Hakemuksen muodolle ei ole kansallisesti tai verosopimuksissa säädetty vaatimuksia. Verohallinto on esimerkiksi ohjeistanut verovelvollista olemaan ensiksi yhteydessä ja keskustelemaan soveltuuko kyseiseen tapaukseen keskinäinen sopimusmenettely.<sup>66</sup>

Hakemuksen tekemiselle Suomen sisäisessä lainsäädännössä ei ole säädettyjä määräaikoja, vaan neuvotellut verosopimukset määräävät mahdolliset aikarajat. Kyseiset rajoitukset on hyvä tarkistaa verosopimuksista erikseen, koska ne voivat vaihdella. Lisäksi on otettava huomioon, että neuvotteluosapuolena toimivan valtion kansallisessa lainsäädän-

---

<sup>65</sup> Nieminen 2015, s. 655-659.

<sup>66</sup> Verohallinto 2018.

nössä voi olla rajoituksia, jotka vaikutta keskinäisen sopimusmenettelyn aikarajoitukseen.<sup>67</sup> Toisen valtion kansallinen laki on tärkeää ottaa huomioon, kun toimitaan ulkomailla, mutta myös samalla vaikeasti selvitettävä asia ilman asiantuntijoiden apua. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa aikarajaksi neuvotteluiden aloittamiseksi suositellaan kolmea vuotta siitä, kun ensimmäinen ilmoitus on saatu sopimuksen vastaisesta verottamisesta.<sup>68</sup>

Käytännössä keskinäinen sopimusmenettely toimii siten, että verovelvollinen vaatii kotivaltiolta verosopimuksen mukaisen verotuksen soveltamista ja kyseinen valtio on näin velvollinen harkitsemaan pyyntöä. Mikäli valtio tulkitsee hakemuksen perustelluksi, se *neuvottelee* toisen tai toisten valtioiden kanssa kaksinkertaisen verotuksen mahdollisesta poistamisesta, mikäli ei yksipuolisesti pysty pääsemään ratkaisuun. Verosopimukset ja 25 artikla velvoittavat valtioita ainoastaan neuvottelemaan kyseisestä ongelmasta, mutta ratkaisupakkoa ei ole.<sup>69</sup>

Kun verovelvollinen miettii eri muutoksenhakumahdollisuuksia, ei kansallinen valitusprosessi sulje pois keskinäistä sopimusmenettelyä, vaan yhtiö voi ensiksi hakea ratkaisua kansallisessa muutoksenhakumenettelyssä, jonka jälkeen pyytää asian käsittelyä keskinäisessä sopimusmenettelyssä, jos ratkaisu ei ole ollut toivotunlainen. Suomessa noudatetaan yleensä menettelytapaa, että keskinäistä sopimusmenettelyä ei viedä eteenpäin, mikäli tapaus on vireillä kansallisessa muutoksenhaussa samanaikaisesti. Verovelvollisella on myös mahdollista sitoutua siihen, että se ei valita kansalliseen muutoksenhakuprosessiin, jolloin keskinäinen sopimusmenettely on aloitettavissa ennen aikarajojen umpeen kulumista.<sup>70</sup>

Jälleen kun yhtiö miettii eri vaihtoehtoja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, sen täytyy ottaa huomioon transaktion vastapuolen asuinvaltion lainsäädäntö. Suomessa tilanne on suhteellisen selkeä, mutta maailmanlaajuisesti eri valtioissa menettelytavat voivat olla erilaisia. Huomioon on otettava ainakin se, että kumpi menettely tulee ensiksi kansallinen muutoksenhaku vai keskinäinen sopimusmenettely. Toinen oleellinen asia on se, voidaanko keskinäisessä sopimusmenettelyssä poiketa kansallisen tuomioistuimen

---

<sup>67</sup> Karjalainen 2018, s. 384.

<sup>68</sup> OECD 2012.

<sup>69</sup> Karjalainen 2018, s. 384.

<sup>70</sup> Karjalainen 2018, s. 385.



(tai muun viranomaisen) antamasta päätöksestä. Suomen kohdalla voidaan nykytilanteessa hakeutua keskinäiseen sopimusmenettelyyn, vaikka asiassa on muutoksenhaun johdosta annettu päätös. Useissa muissa EU-valtioissa menettely on sen sijaan päinvastainen ja mikäli kansallinen muutoksenhakuorgaani on antanut lainvoimaisen verotuspäätöksen, ei keskinäisessä sopimusmenettelyssä ole mahdollista neuvotella tästä poikkeavaa lopputulosta<sup>71</sup>.

Keskinäisen sopimusmenettelyn valtioiden välinen neuvotteluvaihe on hyvin vapaamuotoinen, eikä siitä ole säädetty sitovasti verosopimuksissa tai kansallisessa lainsäädännössä. Valtioille on ainoastaan säädetty velvollisuus neuvotella, mutta muuten prosessi on hyvin avoin erilaisille menettelyille. Neuvottelut käydään toimivaltaisten viranomaisten välillä ja verovelvollisella ei ole sen enempää oikeutta kuin velvollisuutta osallistua neuvotteluihin. Tosiasiassa kuitenkin verovelvolliselle annetaan usein mahdollisuus antaa tietoa ja osallistumaan neuvotteluihin, koska verovelvollisella on oleelliset tiedot kyseisestä ongelmasta. Esimerkiksi OECD:n suosittelee ottamaan verovelvollisen aktiivisesti mukaan neuvotteluprosessiin.<sup>72</sup>

Koska neuvottelut ovat hyvin vapaamuotoisia, on vaarana, että neuvottelevat viranomaiset tekevät päätöksiä esimerkiksi poliittisilla tai muilla intresseillä kuin mikä olisi verosopimuksen mukaisesti oikea tulkinta ja näin kaksinkertainen verotus ei välttämättä poistu täydellisesti.<sup>73</sup> Keskinäisen sopimusmenettelyn suurimpana ongelman on sen sijaan se, että neuvotteluissa ei ole tarvetta päästä yhteiseen lopputulokseen, joka tarkoittaa käytännössä sitä, että valtiot neuvottelevat, mutta voivat lopettaa neuvottelut tuloksettomina, jos tulos ei tyydytä molempia osapuolia. Lisäksi, kun tähän lisää sen, että aikarajoja ei ole säädetty, syntyy helposti tilanne, jossa verovelvolliselta on kulunut paljon aikaa ja rahaa ja kaksinkertaisen verotuksen ongelma jää voimaan.

---

<sup>71</sup> HE 308/2018, s. 17.

<sup>72</sup> OECD 2017, s. 491.

<sup>73</sup> Karjalainen 2018, s. 388.

### 3.3 EU-Arbitraatioyleissopimus

Arbitraatiosopimuksella tarkoitetaan EU-maiden välistä yleissopimusta kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (jäljempänä arbitraatiosopimus).<sup>74</sup> Nykyisin arbitraatiosopimuksen osapuolina on kaikki EU-valtiot<sup>75</sup> ja Suomi liittyi kyseiseen sopimukseen vuonna 1999. Aika välillä 1995-1999 sopimus oli Suomen osalta voimassa määräaikaisena, joten Suomessa on sovellettu kyseistä sopimusta EU:hun liittymisestä asti. Arbitraatiosopimus on voimassa viisi vuotta kerrallaan ja jatkuu automaattisesti viisi vuotta aina eteenpäin, ellei jokin sopimusvaltio ilmaise vastustavansa sopimuksen voimassaoloa.<sup>76</sup>

Joint Transfer Pricing Forumin tilastojen perusteella vuosina 2011-2015 on vuosittain tullut keskimäärin 17 keskinäisen sopimusmenettelyn asiaa vireille, joissa Suomi on ollut osapuolena. Vuosittain keskeneräisiä tapauksia oli vuoden lopussa keskimäärin 39. Vertailuksi samat luvut Ruotsilla 16 / 46 ja Saksalla 84 / 260.<sup>77</sup>

Arbitraatiosopimusta sovelletaan silloin, kun kyseessä on rajat ylittävistä toimista sopimusvaltioiden välillä, ja silloinkin vain, kun kyseessä on kaksinkertainen verotus, joka johtuu siirtohinnoittelusta. Sopimus soveltuu erillisten konserniyhtiöiden välisiin transaktioihin sekä myös yhdessä sopimusvaltiossa asuvan ja sen toisessa sopimusvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisiin transaktioihin. Arbitraatiosopimus on mahdollista myös soveltaa niin kutsuttuihin kolmikanta-tilanteisiin, joissa yhdessä jäsenvaltiossa olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka saa tuloa kolmannesta lähdevaltiosta. Sen sijaan sopimus ei sovellu tilanteisiin, joissa toisena osapuolena on ei-sopimusvaltio tai kolmikanta-tilanteisiin, joissa operoidaan kolmannen valtion yhtiön tai kiinteän toimipaikan kanssa, joka sijaitsee sopimusvaltioiden ulkopuolella.<sup>78</sup>

Arbitraatiosopimusta sovelletaan vain silloin, kun sopimusvaltiossa sijaitsevan yrityksen transaktio luetaan verotettavaksi tai todennäköisesti tullaan lukemaan verotettavaksi myös muussa sopimusvaltiossa sijaitsevan yrityksen verotuksessa. Lisäksi kysymyksessä

---

<sup>74</sup> SopS 61/1999.

<sup>75</sup> 16 artikla: Ei sovelleta Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen IV liitteessä tarkoitettuihin Ranskalle kuuluviin alueisiin, Färsaariin eikä Grönlantiin.

<sup>76</sup> Helminen 2018, s. 285.

<sup>77</sup> HE 308/2018, s. 7.

<sup>78</sup> van Herksen 2008, s. 335-336.

täytyy olla tilanne, jossa arbitraatiosopimuksen 4 artiklassa sovittua markkinaehtoperiaatetta ei ole noudatettu. Kyseinen tilanne voi koskea niin kaupallisia kuin rahoituksellisia transaktioita.<sup>79</sup> Yleinen tilanne on esimerkiksi silloin, kun toisessa sopimusvaltiossa tehdään siirtohintaoikaisu, joka aiheuttaa kaksinkertaisen verotuksen. Jotta arbitraatiosopimus soveltuu, yhtiön ei tarvitse tuottaa verotettavaa tuloa vaan tappion pienentyminenkin aktualisoi sopimuksen.<sup>80</sup>

Kyseisessä sopimuksessa ei ole määriteltyä termiä *sopimusvaltiossa sijaitseva yritys*, joten tulkinta-apua joudutaan hakemaan muualta. Sopimuksen artiklassa 3 mainitaan tulkintasääntö, jonka mukaan tulkinta-apua epäselvissä tilanteissa haetaan ensisijaisesti kyseessä olevien valtioiden välisestä verosopimuksesta. Joka tapauksessa selvää on, että kiinteät toimipaikat kuuluvat sopimuksen soveltamisalaan. Koska sopimusvaltiot yleensä perustavat verosopimukset OECD:n malliverosopimukseen ja soveltavat sen tulkintaohjeita, voidaan yrityksen käsitettä tulkita OECD:n tulkintaohjeita käyttäen. Malliverosopimuksen artiklan 3 mukaisesti<sup>81</sup>, sopimusvaltiossa sijaitsevalla yrityksellä tarkoitetaan yritystoimintaa, jota harjoitetaan joko yhtiön tai luonnollisen henkilön asemassa.<sup>82</sup>

Arbitraatiosopimuksen mukainen menettely alkaa yrityksen hakemuksesta toimivaltaiselle viranomaiselle tai myös mahdollisesta siirtohintaoikaisusta johtuvasta ilmoitusmenettelystä. Suomessa toimivaltaisena viranomaisena toimii Verohallinnon Konserniverokeskuksen siirtohinnoitteluyksikkö, jolle valtionvarainministeriö on delegoinut toimivalan. Arbitraatiosopimuksen 6 artiklan mukaisesti hakemus sopimuksen mukaiseen keskinäiseen sopimusmenettelyyn on saatettava käsiteltäväksi kolmen vuoden kuluessa siitä, kun henkilö sai ensimmäisen kerran tiedon toimenpiteestä, kuten siirtohintaoikaisusta tai verotuspäätöksestä.<sup>83</sup>

Arbitraatiosopimuksen 5 artiklan mukaisesti, jos sopimusvaltio aikoo oikaista yrityksen tuloa, valtion on ilmoitettava toimenpiteestä hyvissä ajoin ja annettava yritykselle mahdollisuus ilmoittaa siitä toiselle yritykselle, jotta tällä olisi mahdollisuus vuorostaan ilmoittaa asiasta toiselle sopimusvaltiolle. Kyseinen ilmoitus mahdollistaa sen, että toinen

---

<sup>79</sup> Karjalainen 2018, s. 391.

<sup>80</sup> Helminen 2018, s. 287.

<sup>81</sup> OECD 2017, s. 96.

<sup>82</sup> Helminen 2018, s. 288.

<sup>83</sup> Karjalainen 2018, s. 392.

valtio hyväksyy oikaisun ja menettely loppuu siihen. Kuitenkin ilmoittava valtio voi jatkaa oikaisumenettelyään, vaikka sen ilmoitukseen ei olisi vastattu tai muuten reagoitu.

Kun toimivaltainen viranomainen on hyväksynyt hakemuksen keskinäiseen sopimusmenettelyyn ja saanut tarpeelliset tiedot<sup>84</sup> tätä menettely varten, toimivaltainen viranomainen voi tässä vaiheessa yksipuolisesti hyväksyä oikaisun, jolloin menettely päättyisi ja kaksinkertainen verotus poistettaisiin. Sikäli kun toimivaltainen viranomainen ei hyväksyisi pyydettyä oikaisua, olisi sen aloitettava neuvottelut muiden sopimusvaltioiden viranomaisten kanssa. Neuvottelut kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta olisi saatava päätökseen kahden vuoden kuluessa tai muussa ajassa, jonka toimivaltaiset viranomaiset ja osapuolena olevat yritykset ovat yhdessä hyväksyneet. Lisäksi mikäli asia on käsiteltyssä kansallisessa tuomioistuimessa, määräaika alkaa kulua vasta siitä, kun viimeinen valitustuomioistuin on antanut asiassa päätöksen<sup>85</sup>

Mikäli osapuolina olevat yritykset ovat mahdollisesti syylistyneet siirtohinnoittelussa toimenpiteisiin, joista voidaan määrätä ankara rangaistus, voidaan menettelyä lykätä kyseisen prosessin loppuun asti. Kyseinen lykkääminen koskee niin oikeudellista menettelyä kuin hallinnollista menettelyä. Sikäli kun yhtiölle määrätään siirtohinnoitteluoikaisussa ankara rangaistus, sopimusvaltioilla ei ole velvollisuutta keskinäiseen sopimusmenettelyyn ja ne voivat vetäytyä siitä. Suomen osalta ankara rangaistus on kyseisen sopimuksen liitteiden mukaisesti määritelty seuraavasti: *Ilmaus "ankarat rangaistukset" käsittää rikosoikeudelliset seuraamukset ja sellaiset hallinnolliset seuraamukset, jotka johtuvat verolainsäädännön rikkomisesta.*<sup>86</sup>

Arbitraatiosopimuksen 6 artiklan mukaisesti keskinäinen sopimus pannaan täytäntöön sopimusvaltioiden sisäisessä lainsäädännössä olevien määräaikojen estämättä. Tämä tarkoittaa, että vaikka määräajat muutoksenhakuun ovat umpeutuneet, voidaan keskinäisen sopimuksen mukainen päätös saattaa voimaan. Suomessa käytetään VML 89 §:n mukaista huojennusta, mikäli verotuksen muutoksenhaun määräajat ovat sulkeutuneet.<sup>87</sup>

Keskinäisen sopimusmenettelyn prosessuaaliset suositukset löytyvät menettelysääntöistä, mutta oleellista on se, että mikäli toimivaltaiset viranomaiset eivät ole päässeet

---

<sup>84</sup> Suositeltu lista löytyy (OECD 2007) menettelyohjeista MEMAP.

<sup>85</sup> Karjalainen 2018, s. 393.

<sup>86</sup> Helminen 2018, s. 289.

<sup>87</sup> Helminen 2018, s. 297.

sopimukseen 24 kuukauden määräajassa, on heidän asetettava neuvoa-antava toimikunta (välimiesmenettely), sekä siirtää asia heidän käsiteltäväksi. Neuvoa-antava toimikunta koostuu puheenjohtajasta, kunkin asianosaisen toimivaltaisen viranomaisen kahdesta edustajasta ja parillisesta luvusta riippumattomia henkilöitä, jotka nimetään keskinäisellä sopimuksella.<sup>88</sup> Neuvoa-antavan toimikunnan tehtävä on ratkaista kaksinkertaista verotusta koskeva ongelma kuuden kuukauden kulutta sen asettamisesta.<sup>89</sup>

Kun neuvoa-antava toimikunta on antanut lausuntonsa, sopimusvaltioiden on annettava päätös kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta kuuden kuukauden kuluessa. Kyseinen päätös voi olla lausunnon mukainen tai poiketa siitä, kunhan kaksinkertainen verotus tulee poistettua.

Lopuksi olisi vielä hyvä ottaa esille muutama huomio. Ensiksikin sopimusvaltion lainsäädäntö voi estää välimiesmenettelyyn ryhtymisen. Tällöin poikkeaminen kansallisten tuomioistuinten päätöksistä sopimalla on estetty ja kaventaa näin osapuolten sopimusvapautta. Poikkeamista sovellettaessa välimiesmenettelyyn ei tarvitse ryhtyä, ellei valituksen määräaika ole loppunut tai ellei verovelvollinen ole vetäytynyt kaikista valitusprosesseista. Toiseksi välimiesmenettelyn päätös ei ole julkinen, ellei yhtiö halua julkaista sitä. Yhtään Suomea koskevaa välimiesmenettelyn päätös ei ole julkaistu tiettävästi. Kolmanneksi välimiesmenettelystä johtuvat kustannukset jaetaan tasan sopimusvaltioiden kanssa.

### 3.4 Muutoksenhaun toimivuus

Tässä kappaleessa analysoidaan ensiksi eri muutoksenhakumenettelyjen toimivuutta erikseen ja lopuksi yhdessä. Ensimmäisenä vuorossa on **kansallinen muutoksenhaku**.

Kun verovelvollinen on joutunut kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi, voi Suomen kansallinen muutoksenhakumenettely olla vartenotettava vaihtoehto kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Varsinkin selvissä virheissä menettely on nopeaa ja hakemukset voidaan käsitellä Verohallinnossa ilman raskaampia menettelyjä ja käsittely ajat jäävät

---

<sup>88</sup> Kyseisistä vaatimuksista voidaan poiketa yhteisellä sopimuksella, sopimuksen 9 artikla.

<sup>89</sup> Karjalainen 2018, s. 394.

hyvinkin alle puolen vuoden. Sen sijaan, mikäli asian tosiseikat ovat Verohallinnon mielestä tulkinnanvaraiset tai viranomaiset ovat tulkinneet verosopimuksia verovelvolliselle epäedullisella tavalla, käsittelyajat pitenevät huomattavasti.

Kuten edellä on todettu, päätöksen saaminen oikaisulautakunnasta tulkinnanvaraisesta asiasta saattaa kestää yli kaksi vuotta. Tähän kun lisätään hallinto-oikeuden ja mahdollisen korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyajat, olemme nopeasti tilanteessa, jossa asian käsittely on kestänyt yli neljä vuotta. Sikäli kun asiasta vielä pyydetäisiin Euroopan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisua, ollaan tilanteessa, jossa käsittelyajat voivat olla todella pitkiä. Tämä on verovelvollisen kannalta epämieluisa asia, mutta oikeusjärjestelmämme kehityksen kannalta ja Verohallinnon päätösten laillisuusvalvonnan kannalta on tärkeää, että tulkinnanvaraiset asiat ratkaistaan tuomioistuimissa.

Lisäksi kun asioita käsitellään kansallisessa muutoksenhakumenettelyssä, se vaatii taloudellisia voimavaroja verovelvolliselta. Hyvin usein joudutaan käyttämään ulkopuolista apua kuten asianajotoimistoja ja yhtiöt joutuvat käyttämään myös paljon sisäisiä resursseja kyseisen asian hoitamiseen. Koska kaksinkertainen verotus ei välttämättä poistu kansallisessa muutoksenhakumenettelyssä eri valtioiden viranomaisten erilaisten tulkintojen takia, niin silloin saatamme olla tilanteessa, jossa yhtiössä joudutaan miettimään, lähdetäänkö ajamaan asiaa suhteellisen kalliissa ja aikaa vievässä muutoksenhakuprosessissa ollenkaan. Tämä taas ei ole hyväksi verojärjestelmän kehitykselle eikä verovelvolliselle, koska tulkinnanvaraiset päätökset eivät tule tuomioistuin arvioitavaksi eikä kaksinkertaista verotusta saada poistettua.

**Verosopimusten keskinäinen sopimusmenettely.** Verosopimusten mukainen keskinäinen sopimusmenettely tarjoaa työkalun osapuolina olevien valtioiden neuvotteluille kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Suurimmaksi ongelmaksi muodostuu kuitenkin se, että sopimusvaltiot ovat velvoitettu vain neuvottelemaan sopimuksen vastaisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta. Joten on mahdollista, että neuvottelut päättyvät tuloksettomasti ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa epäonnistutaan. Käytännössä näin myös tapahtuu, kun sopimusvaltiot haluavat pitää kiinni kansallisesta tulkinnasta ja samalla verotusoikeudestaan kyseiseen tuloon. Muutenkin on selvää, että jos neuvottelovelvollisuus ei vaadi osapuolia ratkaisemaan tulkintaongelmaan, puuttuu osapuolilta todellinen intressi saada ratkaisua aikaan.

Verosopimuksista puuttuu yleensä myös kiinteät aikarajat neuvotteluiden päättymiselle, jolloin menettely voi venyä useiksi vuosiksi, jolloin se sitoo yhtiön varoja useiksi vuosiksi ja on silloin pois tuottavammasta toiminnasta, jolloin se vaikuttaa suoraan yhtiön liiketoimintaan. Lisäksi mikäli vuosia kestäneet neuvottelut päättyvät tuloksettomina, aiheuttaa prosessin tehottomuus verovelvolliselle taloudellisten voimavarojen tuhlausta.

Keskinäisen sopimusmenettelyn heikkoutena voidaan pitää myös sitä, että verovelvollisen hakiessa menettelyyn, viranomaiselle on yksipuolinen valta päättää, onko hakemus perusteltu. Kun taustalla ei ole lainsäädäntöä ja malliverosopimuksen suositukset ovat tulkintalähteenä, voidaan hakemukset hylätä hyvinkin mielivaltaisesti. Lähtökohtaisesti suomalainen viranomainen on kuitenkin luotettava, mutta sopimusosapuolena voi toimia mielivaltaisempiakin viranomaisia. Toinen viranomaisiin liittyvä heikkous on se, että neuvotteluissa voidaan tehdä poliittissävyyisiä päätöksiä tai antaa muiden osapuolten intressien vaikuttaa lopputulokseen.<sup>90</sup> Mikäli neuvotteluissa ei pyritä tehokkaasti poistamaan kaksinkertaista verotusta osapuolten muiden intressien vaikuttaessa neuvotteluihin, voi verovelvollinen kärsiä siitä. Lisäksi verovelvollisten näkökulmasta keskinäistä sopimusmenettelyn aloittamista on pidetty monimutkaisena ja prosessia läpinäkymättömänä.<sup>91</sup>

Negatiivisesti keskinäiseen sopimusmenettelyyn vaikuttaa myös se, että kansainvälisesti on olemassa valtioita, joiden ei ole mahdollista poiketa kansallisen tuomioistuimen antamasta päätöksestä neuvotteluissa. Tämä käytännössä poistaa mahdollisuuden neuvotteluille ja Suomella on ainoastaan mahdollisuus hyväksyä vastapuolen esitys tai lopettaa neuvottelut.

Kun vertaamme keskinäistä sopimusmenettelyä kansalliseen muutoksenhakuun, negatiivisena asiana voidaan pitää sitä, että kyseinen menettely ei ole julkinen ja päätökset eivät luo uusia ennakkopäätöksiä tai turvaa verotuksen tasapuolisuutta, vaan ovat osapuolten neuvottelujen tulos. Tällöin on mahdollista, että täysin samanlaisten tapauksien tosiasiallinen lopputulos voi poiketa toisistaan. En näe tätä kovin positiivisena asiana kansallisen

---

<sup>90</sup> Karjalainen 2018, s. 387.

<sup>91</sup> Esimerkiksi Valtionvarainministeriön keskustelutilaisuus OECD:n Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) -hankkeesta.

verojärjestelmän näkökulmasta, mutta lienee tärkeämpää ainakin taloudellisesta näkökulmasta saada kaksinkertainen verotus poistettua.

Sen sijaan positiivisena asiana voidaan pitää sitä, että verosopimusten mukaista keskinäistä sopimusmenettelyä voidaan soveltaa maailmanlaajuisesti verosopimusvaltioiden kanssa, sekä sitä voidaan lähtökohtaisesti soveltaa kaikkiin verosopimuksen tulkinnasta johtuviin kaksinkertaisen verotuksen ongelmiin, kun taas arbitraatiosopimus soveltuu vain sopimusosapuolten siirtohinnoitteluoikaisuihin. Lisäksi keskinäinen sopimusmenettely on mahdollista aloittaa Suomen osalta, vaikka yhtiö käyttää kansallista muutoksenhakumenettelyä, koska viranomaisen voi poiketa kansallisen tuomioistuimen päätöksestä neuvotteluissa. Tämä on verovelvollisen näkökulmasta positiivinen asia, mutta oikeusvarmuuden kannalta hieman kyseenalainen, koska lainvoimaisen päätöksen oikeusvaikutukset eivät jää tosiasiallisesti voimaan, kun tosiasialliset verovaikutukset voidaan poistaa.

**Arbitraatiosopimus.** Arbitraatiosopimuksen mukaista menettelyä voidaan pitää onnistuneena ja tehokkaana järjestelmänä kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Ratkaisupakko viimeistään välimiesmenettelyssä toimii hyvänä kannusteena ja ennaltaehkäisevänä faktorina sopimusvaltioille ja motivoi heitä pääsemään ratkaisuun jo ennen välimiesmenettelyä. Lisäksi kiinteät aikarajat luovat painetta päästä ratkaisuihin nopeammin ja yleensä nopeuttavat kaksinkertaisen verotuksen poistamista, vaikkakin on tiedossa, että aikarajojen noudattamisessa on ollut vaikeuksia.<sup>92</sup>

Arbitraatiosopimuksen mukaisen menettelyn miinuspuolena voidaan pitää sen soveltamisalaa, joka on hyvin kapea sisältäen EU-maat ja niiden osalta vain siirtohintaoikaisut. Lisäksi, jos kaksinkertainen verotus johtuu päätöksestä, missä yhtiölle on tuomittu ankara rangaistus, arbitraatiosopimuksen mukaiseen menettelyyn ei tarvitse ryhtyä. Toinen syy, jolloin välimiesmenettelyyn ei tarvitse ryhtyä on tilanne, jossa valtion toimivaltainen viranomaisen ei voi poiketa kansallisen muutoksenhaun päätöksestä<sup>93</sup>. Tämä liittyy tällä hetkellä osaan arbitraatiosopimuksen valtioihin, mutta Suomen toimivaltaista viranomaista kansallisen muutoksenhaun päätös ei sido.

---

<sup>92</sup> Karjalainen 2018, s. 395.

<sup>93</sup> HE 308/2018 vp; Yritys voi myös antaa määräajan kulua umpeen tai perua valitukset.



Kuten verosopimuksen mukaiseen keskinäiseen sopimusmenettelyyn, myös välimiesmenettelyyn liittyy tietojen julkisuuteen liittyviä ongelmia, koska päätökset eivät luo oikeuskäytäntöä, eikä muut verovelvolliset saa tietoa, miten samankaltaisissa tilanteissa toimitaan ja minkälaisia ratkaisuja annetaan. Vaikka neuvotteluilla ei ole tarkoitus luoda oikeus- ja verotuskäytäntöä, olisi menettelyn läpinäkyvyys verovelvollisen näkökulmasta suotavaa. Suomessa tuomioistuimet tulkitsevat päätöksien lainmukaisuuden, eikä tätä valtaa ole tarkoitus delegoida välimiehille, vaikkakin välimiehet tulkitsevat osapuolten välistä verosopimusta. Sen sijaan verovelvollisen näkökulmasta ja taloudellisesta näkökulmasta menettely on varsin tehokas kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa.

**Yhteenveto.** Yleisesti voidaan sanoa, että kaksinkertainen verotus on poistunut parhaiten arbitraatiosopimuksen soveltamisalalla. Sen soveltamisalan kapeuden takia Euroopan unioni on nähnyt tarvetta toimille, joilla varmistetaan kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tehokkaasti myös muiden transaktioiden osalta. Nykytilassa kaksinkertaista verotus ei saada poistettua riittävän tehokkaasti pelkästään kansallisen muutoksenhaun ja verosopimusten mukaisen keskinäisen sopimusmenettelyn johdosta. Verotusvallan turvaaminen ja tulkintaerimielisyydet verosopimuksista luovat tilanteita, joissa ratkaisut kestävät joko liian kauan tai niiden takia kaksinkertainen verotus jäi voimaan. Tämä aiheuttaa verovelvollisille taloudellisten voimavarojen menetyksiä ja luo epävarmuutta liiketoimintaan. Sen sijaan hallinnollisesta näkökulmasta järjestelmä kokonaisuutena ei ole tehokas, jos samaa asiaa selvitetään monessa eri menettelyssä ja useiden vuosien ajan.

Kun Suomen kansallisella muutoksenhaulla ei saada kaksinkertaista verotusta poistettua, eivät verovelvolliset voi tällä hetkellä luottaa keskinäiseen sopimusmenettelyyn ilman arbitraatiosopimuksen mukaista ratkaisupakkoa. Vielä kun eri valtioiden kansalliset toimet ja niiden sitovuus eroavat toisistaan, ovat verovelvolliset jatkuvassa epävarmuudessa kaksinkertaisen verotuksen poistumisesta ja tällöin kaivataan selkeät, varmat ja ennustettavat toimintatavat kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

Lopuksi, Euroopan unioni voi parantaa kilpailukykyä, lisätä alueellista yhtenäisyyttä ja parantaa yritysten luottamusta rajat ylittäviin liiketoimiin luomalla yhtenäisen järjestelmän kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Lähtökohtaisesti kaksinkertainen verotus aiheuttaa hallinnollista taakkaa viranomaisille ja negatiivisia ongelmia muille taloudelli-

sille toimijoille. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menettelyissä on myös huomioitava veronkierron estäminen ja verotulojen oikeudenmukainen jakautuminen. Oikeudenmukaisuudessa on tärkeää huomioida menettelyjen läpinäkyvyys, samalla kun luodaan systeemistä tuloksellinen ja sellainen, jolla tosiasiallisesti saadaan kaksinkertainen verotus poistettua.

## 4 Riidanratkaisudirektiivi

### 4.1 Soveltamisala

Riidanratkaisudirektiivi soveltuu jäsenvaltioiden verosopimusten ja arbitraatiosopimuksen tulkinnasta tai soveltamisesta aiheutuviin riitoihin, jotka aiheuttavat kaksinkertaista verotusta<sup>94</sup>. Direktiivin tarkoitus on poistaa molempien menettelyjen heikkouksia ja tuoda pakollinen välimiesmenettely laajemmin käyttöön riitojenratkaisumenettelyissä. Riidanratkaisudirektiivin perusteluosassa huomioidaan myös se, että eri valtioiden Verohallinnot ovat lisänneet kansainvälisesti toimiviin yhtiöihin kohdistuvia tarkastuksia, jotka tulevat todennäköisesti tulevaisuudessa aiheuttamaan kaksinkertaisen verotuksen riitoja.

Euroopan unionin perussopimuksien mukaisesti välittömän verotuksen lainsäädäntötoimet toteutetaan lähtökohtaisesti direktiivejä käyttäen. Tällöin direktiivit jättävät jäsenvaltioille implementoimisvelvoitteen ja direktiivit sitovat jäsenvaltioita vain sisältämänsä lainsäädäntötavoitteen osalta.<sup>95</sup> Joten jäsenvaltioiden riidanratkaisudirektiivin implementoisesta syntyvät lait eivät ole kaikilta osin yhdenmukaisia eri jäsenvaltioissa. Riidanratkaisudirektiivistä on myös oleellista huomioda, että se velvoittaa jäsenvaltiot soveltamaan riidanratkaisumenetelmiä jäsenvaltioiden välisissä riidoissa. Jäsenvaltioille on kuitenkin kansallisesti mahdollisuus laajentaa direktiivin soveltamisalaa kansallisilla lainsäädäntötoimilla.<sup>96</sup>

Direktiivin henkilöllinen soveltamisala koskee kaikkia sellaisia henkilöitä, joilla on verotuksellinen kotipaikka jäsenvaltiossa ja joiden verotukseen kyseinen asia vaikuttaa.<sup>97</sup> Esimerkiksi, kun arbitraatiosopimus koskee vain yrityksiä ja niiden siirtohinnoittelurii-toja, riidanratkaisudirektiivi laajentaa pakollisen välimiesmenettelyn koskemaan myös luonnollisia henkilöitä ja muita verosopimuksen tulkintaongelmia.

Direktiivin, verosopimusten ja arbitraatiosopimuksen termit voivat aiheuttaa tulkintaerimielisyyksiä. Siitä johtuen direktiivi sisältää tulkintasäännön, jonka mukaan termillä, jota

---

<sup>94</sup> 2.1 artiklan mukaisesti kaksinkertainen verotus on määritelty seuraavasti: Soveltamisalaan kuuluvien verojen määräämistä samasta verotettavasta tulosta tai pääomasta kahden tai useamman jäsenvaltion toimesta silloin, kun siitä seuraa 1) lisääntynyttä veroa, 2) verovelvollisuuksien lisääntymistä tai tappioiden peruuntumista tai alenemista.

<sup>95</sup> SEUT 288 (3) artikla.

<sup>96</sup> Raitio 2016, s. 205.

<sup>97</sup> Artikla 2.1.

ei ole määritelty direktiivissä, on se merkitys, joka sillä on joko verosopimuksen tai arbitraatiosopimuksen mukaisesti, riippuen kumpaa sovelletaan. Mikäli kyseistä termiä ei ole määritelty edellä mainituissa, on sillä se merkitys, joka sillä oli asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti. Lisäksi kansallisen verolainsäädännön merkitys on ensisijainen suhteessa muuhun lainsäädäntöön.<sup>98</sup>

Direktiiviä ja sen mukaista menettelyä sovelletaan kaikkiin valituksiin, jotka tehdään 1.7.2019 tai sen jälkeen riita-asioissa, jotka koskevat vuonna 2018 tai myöhemmin alkavaa verovuotta ja sen aikana ansaittua tuloa tai pääomaa. Jäsenvaltiot voivat myös laajentaa direktiivin soveltamisalaa aikaisemmin tehtyihin valituksiin.<sup>99</sup>

## 4.2 Valitus

Hakemuksen direktiivin mukaiseen menettelyyn tekee asianosainen henkilö<sup>100</sup>, jonka verotusta asia koskee. Henkilöllä on oikeus tehdä valitus minkä tahansa asiaan liittyvän jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Valitus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa<sup>101</sup> siitä, kun henkilö sai tiedon ensimmäisen kerran riita-asiaan johtavasta tiedosta, kuten esimerkiksi verotuspäätöksestä, verotarkastuskertomuksesta tai siirtohinnoitteluoikaisusta. Henkilön on lisäksi tehtävä valitus samanaikaisesti jokaisessa jäsenvaltiossa yhtäläisin tiedoin ja valtion hyväksymällä kielellä.<sup>102</sup>

Toimivaltaisen viranomaisen toimiin tämän jälkeen kuuluu ilmoittaa valituksen vastaanottamisesta kahden kuukauden aikana asianosaiselle henkilölle ja muille osallisille jäsenvaltioille. Edellytys asian käsittelemiseksi on, että asianosainen henkilö toimittaa seuraavat tiedot jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille (artikla 3.3):

*a) nimi (nimet), osoite (osoitteet), verotunniste (verotunnisteet) ja muut tarvittavat tiedot valituksen toimivaltaisille viranomaisille esittäneen asianomaisen henkilön tai esittäneiden asianomaisten henkilöiden ja mahdollisten muiden asianomaisten henkilöiden yksilöimiseksi;*

---

<sup>98</sup> Artikla 2.2.

<sup>99</sup> Artikla 23.

<sup>100</sup> 'asianomaisella henkilöllä' sellaista henkilöä, mukaan lukien luonnollinen henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on jäsenvaltiossa ja jonka verotukseen riita-asia välittömästi vaikuttaa.

<sup>101</sup> Artiklan 3.1 mukaisesti kansalliseen muutoksenhakuun turvautuminen ei vaikuta aikarajaan.

<sup>102</sup> Artikla 3.1.

*b) kyseessä olevat verokaudet;*

*c) kyseistä tapausta koskevat asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet (mukaan lukien yksityiskohtaiset tiedot oikeustoimen rakenteesta sekä asianomaisen henkilön ja kyseisten oikeustoimien muiden osapuolten välisestä suhteesta ja tapauksesta riippuen tosiseikat, jotka on määritetty vilpittömässä mielessä asianomaisen henkilön ja verohallinnon keskinäisessä sitovassa sopimuksessa) ja erityisesti riita-asiaan johtaneiden toimien luonne ja päivämäärä (tapauksesta riippuen myös yksityiskohtaiset tiedot toisessa jäsenvaltiossa saaduista samoista tuloista ja näiden tulojen sisällyttämisestä verotettavaan tuloon toisessa jäsenvaltiossa sekä yksityiskohtaiset tiedot verosta, joka on kannettu tai kannetaan tällaisista tuloista toisessa jäsenvaltiossa) sekä niihin liittyvät määrät asianomaisten jäsenvaltioiden rahayksikössä ja jäljennös perusteena olevista asiakirjoista;*

*d) viittaus sovellettaviin kansallisiin sääntöihin ja 1 artiklassa tarkoitettuun sopimukseen tai yleissopimukseen; jos sovellettavia sopimuksia tai yleissopimuksia on useampi kuin yksi, valituksen tekvän asianomaisen henkilön on täsmennettävä, minkä sopimuksen tai yleissopimuksen tulkintaa kyseinen riita-asia koskee. Tällaisen sopimuksen tai yleissopimuksen on oltava tässä direktiivissä tarkoitettu sovellettava sopimus tai yleissopimus;*

*e) seuraavat valituksen tehneen asianomaisen henkilön toimivaltaisille viranomaisille antamat tiedot sekä jäljennökset perusteena olevista asiakirjoista:*

*i) selitys siitä, miksi asianomainen henkilö katsoo, että kyseessä on riita-asia;*

*ii) yksityiskohtaiset tiedot asianomaisen henkilön vireille panemista muutoksenhauista ja oikeudenkäynneistä, jotka koskevat kyseisiä oikeustoimia, sekä riita-asiaa koskevista tuomioistuinratkaisuksista;*

*iii) asianomaisen henkilön sitoumus vastata mahdollisimman kattavasti ja nopeasti kaikkiin asianmukaisiin toimivaltaisen viranomaisen esittämiin pyyntöihin ja toimittaa kaikki toimivaltaisten viranomaisten pyytämät asiakirjat;*

*iv) jäljennös lopullista veromäärää koskevasta päätöksestä, joka voi olla muodoltaan lopullinen ilmoitus veromäärästä, verotarkastuskertomus tai muu vastaava riita-asiaan johtanut asiakirja, ja tarvittaessa jäljennös muista riita-asiaa koskevista veroviranomaisten antamista asiakirjoista;*

*v) tiedot valituksista, jotka asianomainen henkilö on tehnyt jonkin muun 16 artiklan 5 kohdassa määritellyn keskinäisen sopimusmenettelyn tai riidanratkaisumenettelyn yhteydessä, ja asianomaisen henkilön nimenomainen sitoumus noudattaa tarvittaessa 16 artiklan 5 kohdan säännöksiä;*

*f) toimivaltaisten viranomaisten mahdollisesti pyytämät erityiset lisätiedot, joiden katsotaan olevan tarpeen asiasisällön arviointia varten.*

Asianosaiselta henkilöltä voidaan pyytää lisätietoja kolmen kuukauden kuluessa valituksen vastaanottamisesta ja lisäksi keskinäisen sopimusmenettelyn aikana. Henkilön on vastattava tietopyyntöön kolmen kuukauden kuluessa ja toimitettava vastaus osallisena oleville jäsenvaltioille.<sup>103</sup>

Jokaisen jäsenvaltion on tehtävä päätös valituksen käsittelemiseksi ottamisesta kuuden kuukauden kuluessa valituksen vastaanottamisesta tai mikäli jäsenvaltiot ovat pyytäneet lisätietoja, aikaraja lasketaan niiden vastaanottamisesta. Mikäli jäsenvaltio katsoo mahdolliseksi ratkaista asian yksipuolisesti, sen voi tehdä tämän kuuden kuukauden aikana. Tämän jälkeen toimivaltainen viranomainen ilmoittaa asianosaiselle ja osallisille jäsenvaltioille päätöksestä, ja direktiivin mukaiset menettelyt päätetään. Lisäksi asianosaiselle henkilöllä on koko prosessin ajan mahdollisuus peruuttaa valitus ja tällöin direktiivin mukaiset menettelyt päätetään. Tällöin osapuolena oleville jäsenvaltioille ilmoitetaan samanaikaisesti menettelyjen päättämisestä. Tämän jälkeen jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset ilmoittavat toisilleen kyseisten menettelyjen päättymisestä.<sup>104</sup>

Direktiivissä on jätetty jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle oikeus hylätä valitus seuraavin perustein:

- 1) valituksesta puuttuu 3 artiklassa mainitut tiedot tai lisätietoja ei ole toimitettu määräajassa.
- 2) kyseessä ei ole riita-asia.
- 3) valitusta ei ole tehty kolmen vuoden määräajassa.

---

<sup>103</sup> Artikla 3.4.

<sup>104</sup> Artikla 3.

Päätös hylkäämisestä on tehtävä 6 kuukauden kuluessa. Mikäli päätöstä ei ole tehty määräajassa, viranomaisen katsotaan ottaneen asian käsiteltäväksi. Direktiivin mukaan tähän päätökseen on oikeus hakea muutosta kansallisten sääntöjen mukaisesti, kun jokainen asianosainen jäsenvaltio on hylännyt valituksen. Mikäli henkilö käyttää kyseistä muutoksenhakuoikeutta, se ei voi pyytää neuvoa-antavan toimikunnan perustamista jos:

- 1) muutoksenhaku on kansallisen lainsäädännön mukaisesti vireillä;
- 2) hylkäämispäätökseen saa hakea muutosta kansallisessa menettelyssä;
- 3) mikäli hylkäämispäätös on vahvistettu muutoksenhakumenettelyssä ja missään asianosaisessa jäsenvaltiossa ei ole mahdollista poiketa kansallisen muutoksenhaun päätöksestä.<sup>105</sup>

Direktiivi jättää jäsenvaltioille harkintavaltaa kantelun hylkäämiseksi. Niin kutsuttu hyväksymisestä sisältää kantelun kolmen vuoden määräajan, riita-asian vaatimuksen ja riittävien tietojen lähettämisen vaatimus. Kolmen vuoden määräaika ei aiheuttane ongelmia ja riittää verovelvolliselle kyseisen kantelun tekemiseen. Sen sijaan, onko kyseessä riita-asia ja riittävien tietojen lähettäminen voi aiheuttaa tulkinta ongelmia jäsenvaltioissa, varsinkin alueille, joissa viranomaisten toiminnan luottamus ei ole Euroopan unionin vaatimuksien mukaista.<sup>106</sup> Lisäksi mikäli kyseiset valtiot ovat sidottuja kansallisen muutoksenhaun päätöksiin, on mahdollista, että tulkinnalliset asiat eivät välttämättä etene toivotulla tavalla. Olisi verovelvollisen oikeusturvan ja yhtenäisen hylkäämislinjan takia ollut tarpeellista säätää tarkemmat hylkäämisperusteet, jotka jättävät vähemmän harkintavaltaa jäsenvaltioille.

Seuraava kuva esittää kuinka valitusvaiheesta on mahdollista edetä riippuen jäsenvaltioiden hylkäämis- tai hyväksymispäätöksistä:

---

<sup>105</sup> Artikla 5.

<sup>106</sup> Esimerkiksi Unkari ja Puola, jota vastaan EU:n komissio käynyt rikkomusmenettelyä.



Lähde: KOM 2016.

Vaihtoehto yksi on selkeä, jonka mukaisesti siirrytään keskinäiseen sopimusmenettelyyn. Toisessa vaihtoehdossa yhden jäsenvaltion hylätessä kantelun on mahdollista hakea muutosta kyseisen jäsenvaltion tuomioistuimessa tai muussa lainkäyttöelimestä. Sen seurauksena riippuen lausunnosta jatketaan sopimusmenettelyyn tai toimikuntavaiheeseen<sup>107</sup>. Kolmannessa vaihtoehdossa, kun jokainen valtio on hylännyt hakemuksen, henkilöllä on mahdollisuus hakea yhden tai molempien jäsenvaltion lainkäyttöelimestä muutosta hylkäämiseen. Riippuen päätöksistä menettely voi päättyä tai saada ratkaisun keskinäisessä sopimusmenettelyssä tai toimikuntavaiheessa.

### 4.3 Riidanratkaisu keskinäisessä sopimusmenettelyssä ja neuvoa-antavassa toimikunnassa

Kun jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset päättävät ratkaista asia keskinäisessä sopimusmenettelyssä tai muuten päädytään siihen, esimerkiksi tuomioistuimen päätöksen johdosta, on ratkaisu pyrittävä tekemään kahden vuoden kuluessa viimeisestä ilmoituksesta, joka koskee jonkin jäsenvaltion päätöstä ottaa asia käsiteltäväksi. Määräaikaa voidaan jäsenvaltion hakemuksesta pidentää enintään vuodella. Kun toimivaltaiset viranomaiset ovat päässeet päätökseen, sitoo se viranomaisia ja on täytäntöönpanokelpoinen

<sup>107</sup> Sisältää neuvoa-antavan toimikunnan tai vaihtoehtoisen toimikunnan.



edellyttäen, että henkilö hyväksyy ratkaisun ja luopuu oikeudestaan kaikkiin muihin muutoksenhakukeinoihin. Mikäli muutoksenhakumenettelyt on jo aloitettu, päätöksestä tulee sitova, kun asianosainen henkilö toimittaa todisteen asianosaisille jäsenvaltioille 60 päivän kuluessa, että on ryhdytty toimiin kyseisten menettelyjen päättämiseksi.

Mikäli sopimusmenettelyssä on päästy yhteisymmärrykseen, tehty päätös on pantava viipymättä täytäntöön kansallisesti säädetyistä määräajoista riippumatta ja menettely päättyy.<sup>108</sup> Mikäli sopimukseen ei ole päästy, asianosainen henkilö voi pyytää seuraavaan vaiheeseen siirtymistä.

Jäsenvaltioiden on asianosaisen henkilön pyynnöstä asetettava neuvoa-antava toimikunta, kun:

- 1) Asianosaisen henkilön tekemän valituksen on hylännyt vähintään yksi jäsenvaltioista, mutta eivät kaikki;
- 2) Jäsenvaltiot ovat käsitelleet asiaa keskinäisessä sopimusmenettelyssä, mutta eivät ole päässeet ratkaisuun määrätysssä ajassa.

Asianosaisella henkilöllä on oikeus esittää pyyntö neuvoa-antavan toimikunnan perustamiseksi, jos valituksen hylkäämispäätökseen ei ole mahdollista hakea muutosta minkään jäsenvaltion kansallisten sääntöjen mukaisesti, muutoksenhaku ei ole vireillä tai henkilö on virallisesti luopunut muutoksenhakuoikeudestaan ja antaa vakuutuksen siitä.<sup>109</sup>

Asianosaisen henkilön on esitettävä kirjallinen pyyntö neuvoa-antavan toimikunnan perustamiseksi 50 päivän kuluessa päätöksestä, jossa valitus hylätään, keskinäinen sopimusmenettely epäonnistuu tai tuomioistuimien tai lainkäyttöelin antaa valitusta koskevan päätöksen. Neuvoa-antava toimikunta on asetettava 120 päivän kuluessa pyynnön vastaanottamisesta.<sup>110</sup>

Neuvoa-antavan toimikunnan on kuuden kuukauden kuluessa tehtävä päätös valituksen käsiteltäväksi ottamisesta ja ilmoitettava toimivaltaisille viranomaisille siitä 30 päivän

---

<sup>108</sup> Artikla 4. Menettely päättyy myös, mikäli kyseessä on petos, tahallinen laiminlyönti tai törkeä huolimattomuus.

<sup>109</sup> Artikla 6.

<sup>110</sup> Artikla 6.

kuluessa. Kun neuvoa-antava toimikunta on vahvistanut, että kaikki valitusta koskevat vaatimukset on täytetty, keskinäinen sopimusmenettely on aloitettava jonkin toimivaltaisen viranomaisen pyynnöstä. Keskinäisen sopimusmenettelyn kahden (3) vuoden määräaika alkaa kulua päivästä, jona valituksen käsittelemistä koskevasta päätöksestä ilmoitettiin.<sup>111</sup>

Mikäli mikään toimivaltainen viranomainen ei ole pyytänyt keskinäisen sopimusmenettelyn aloittamista 60 päivän kuluessa, jona päätöksestä on ilmoitettu, neuvoa-antavan toimikunnan on annettava lausunto siitä, miten asia ratkaistaan. Tässä tapauksessa neuvoa-antava toimikunta katsotaan asetetuksi päivänä, jona 60 päivän määräaika päättyi. Tämä edellä mainittu koskee valituksen hylkäämistä vähintään yhden jäsenvaltion osalta. Sen sijaan, mikäli jäsenvaltiot eivät ole päässeet sopimukseen keskinäisessä sopimusmenettelyssä, neuvoa-antavan toimikunnan on annettava lausunto, siitä miten asia ratkaistaan.<sup>112</sup>

Mikäli neuvoa-antavaa toimikuntaa ei ole asetettu määrätyssä ajassa, asianosainen henkilö on oikeutettu hakemaan asettamista kansalliselta tuomioistuimelta tai muulta lainkäyttöelimeltä. Neuvoa-antava toimikunnan jäsenet valitaan jäsenvaltioiden komissiolle antamalta listalta, joku koostuu riippumattomista ja pätevistä henkilöistä. Menettely perustuu pitkälti arbitraatiosopimuksen mukaiseen menettelyyn.

Oleellista neuvoa-antavan toimikunnan riidanratkaisussa on, että siihen johtavat kaksi eri menettelyä ja toimikunnalla on ratkaisupakko. Kuten edellä on esitetty, vaihtoehtoisesti neuvoa-antava toimikunta perustetaan, kun valitus on hylätty vähintään yhdessä, mutta ei kaikissa jäsenvaltioissa ja sen jälkeen valituksen vaatimukset on hyväksytty toimikunnassa, jonka jälkeen siirrytään ilman keskinäistä sopimusmenettelyä suoraan ratkaisuvaiheeseen. Toinen tie on perinteinen, kun keskinäisessä sopimusmenettelyssä ei päästä sopimukseen.

Keskinäisessä sopimusmenettelyssä tullaan tulevaisuudessa ratkaisemaan todennäköisesti enemmän tapauksia kuin aikaisemmin, koska taustalla oleva ratkaisupakko luo aidon

---

<sup>111</sup> Artikla 6.

<sup>112</sup> Artikla 6.

kannusteen neuvotteluosapuolille päästä ratkaisuun ja välttää prosessin pitkittymistä ja kulujen kasvamista.

Nämä edellä mainitut direktiivin velvoittamat menettelyt tuovat arbitraatiosopimuksesta tutun ratkaisumallin myös muihin kaksinkertaisen verotuksen ongelmiin. Tämä parantaa verovelvollisen asemaa huomattavasti ja lisäksi, kun viranomaisten päätöksistä tai toimettomuudesta johtuen, voidaan valittaa tuomioistuimeen tai muuhun lainkäyttöelimeen, ratkaisut saadaan paremmalla varmuudella. Lisäksi menettelyssä on kiinteät aikarajat, joiden noudattamista voidaan viime kädessä vaatia tuomioistuimessa, lisää menettelyn luotettavuutta ja ennustettavuutta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen verovelvollisten näkökulmasta.

#### **4.4 Vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta ja toimintasäännöt**

Jäsenvaltiot voivat sopia asettavansa neuvoa-antavan toimikunnan sijaan vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan. Kyseinen orgaani antaa direktiivin mukaisen lausunnon siitä, miten riita-asia ratkaistaan. Menettely on vapaamuotoinen, poikkeuksena riippumattomuutta koskevat vaatimukset. Direktiivissä mainitaan esimerkkinä parhaan tarjouksen mukainen välimiesmenettely.<sup>113</sup>

Toimintasäännöt niin neuvoa-antavassa toimikunnassa kuin vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa auttavat verovelvollista saamaan tietoa prosessista ja parantaa sen läpi näkyvyyttä. Direktiivin 11 artiklassa vaaditaan, että:

*1. Jäsenvaltioiden on säädettävä, että kunkin asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava säädetyssä 120 päivän määräajassa asianomaiselle henkilölle seuraavat tiedot:*

*a) neuvoa-antavan toimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan toimintasäännöt;*

*b) päivämäärä, johon mennessä lausunto riita-asian ratkaisusta annetaan;*

---

<sup>113</sup> Artikla 10.

*c) viittaukset mahdollisesti sovellettaviin jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön säännöksiin sekä sovellettaviin sopimuksiin ja yleissopimuksiin.*

*2. Riitaan osallisina olevien jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset allekirjoittavat toimintasäännöt.*

*Toimintasäännöissä vahvistetaan erityisesti seuraavat seikat:*

*a) riita-asian kuvaus ja ominaisuudet;*

*b) kehys, jota jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset sopivat noudattavansa ratkaisutavina olevissa oikeudellisissa ja tosiseikkoja koskevissa kysymyksissä;*

*c) riidanratkaisuelimen muoto, joka on joko neuvoa-antava toimikunta tai vaihtoehtoinen riidanratkaisu-toimikunta, sekä vaihtoehtoisen riidanratkaisumenettelyn tyyppi, jos menettely eroaa neuvoa-antavan toimikunnan noudattamasta riippumattomaan mielipiteeseen perustuvasta menettelystä;*

*d) riidanratkaisumenettelyn aikataulu;*

*e) neuvoa-antavan toimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan kokoonpano (mukaan lukien jäsenten määrä ja nimet, yksityiskohtaiset tiedot heidän pätevyydestään ja tutkinnoistaan sekä tiedot jäsenten mahdollisista eturistiriidoista);*

*f) säännöt, jotka koskevat asianomaisen henkilön tai asianomaisten henkilöiden ja kolmansien osapuolten osallistumista menettelyyn, kirjelmien, tietojen ja todisteiden vaihtoa, kustannuksia, käytettävän riidanratkaisumenettelyn tyyppiä sekä mahdollisia muita asiaankuuluvia menettelyllisiä tai organisatorisia seikkoja;*

*g) logistiset järjestelyt neuvoa-antavan toimikunnan toimintaa ja sen lausunnon antamista varten.*

Lisäksi komissio vahvistaa vakiomuotoiset toimintasäännöt, joita sovelletaan, mikäli toimivaltaiset viranomaiset eivät ole ilmoittaneet kyseisiä sääntöjä asianosaiselle henkilölle tai ne ovat epätäydelliset.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> Artikla 11.

Vaihtoehtoinen riidanratkaisutoimikunta luo jäsenvaltioille mahdollisuuden joustaviin ja osapuolille parhaiten sopiviin menettelyihin. Tarkkarajaisia menettelyjä ei tarvita, mikäli osapuolet pääsevät ratkaisuun nopeammin ja helpommin. Direktiivin avulla pidetään huoli, että jäsenvaltiot pitävät huolen menettelyn läpinäkyvyydestä verovelvollista kohtaan, jotta se voi seurata toimikunnan menettelyä ja mikäli tarpeen saattaa rikkomukset tuomioistuimen ratkaistavaksi.

## **4.5 Lausunto ja lopullinen päätös**

Neuvoa-antavan toimikunnan tai vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan on annettava lausunto viranomaisille kuuden kuukauden kuluessa orgaanin asettamisesta. Määräaikaa voidaan pidentää kolmella kuukaudella, mikäli on tarvetta.<sup>115</sup>

Kun toimivaltaiset viranomaiset ovat saaneet lausunnon neuvoa-antavalta- tai vaihtoehtoiselta riidanratkaisutoimikunnalta, on heidän sovittava riita-asiasta kuuden kuukauden kuluessa tiedoksi annosta. Toimivaltaiset viranomaiset voivat kuitenkin poiketa lausunosta, mutta mikäli he eivät pääse sopimukseen, lausunto sitoo heitä. Lisäksi päätös on annettava tiedoksi asianosaiselle henkilölle viipymättä<sup>116</sup>

Lopullinen päätös sitoo vain jäsenvaltioita, eikä se muodosta ennakkotapausta. Päätös pannaan täytäntöön, mikäli asianosainen henkilö tai asianosaiset henkilöt hyväksyvät sen ja luopuvat oikeudesta kaikkiin kansallisiin muutoksenhakekeinoihin 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksiannosta. Jäsenvaltioiden on pantava lopullinen päätös täytäntöön<sup>117</sup> ja muutettava verotusta kansallisesti säädetyistä määräajoista huolimatta.<sup>118</sup>

## **4.6 Kansallisten menettelyjen vaikutus ja poikkeukset**

Direktiivin 16 artiklassa säädetään kansallisten menettelyjen suhteesta direktiivin mukaisiin menettelyihin. Se, että kaksinkertaisen verotuksen aiheuttamasta päätöksestä on tullut kansallisen lainsäädännön perusteella lopullinen, ei estä henkilöä käyttämästä direktiivin

---

<sup>115</sup> Artikla 14.

<sup>116</sup> Artikla 15.

<sup>117</sup> Poikkeuksena tapaukset, joissa tuomioistuin tai muu lainkäyttöelin toteaa, ettei riippumattomuuden edellytykset ole täyttyneet.

<sup>118</sup> Artikla 15.

mukaisia menettelyjä. Tämän seurauksena direktiivin mukaisessa menettelyssä on mahdollista käsitellä hyvinkin vanhoja tapauksia, esimerkiksi verotarkastuksen aiheuttaman oikaisun seurauksena.

Keskinäisen sopimusmenettelyn tai neuvoa-antavan toimikunnan mukainen menettely ei estä jäsenvaltiota etenemästä hallinnollisten tai rikosoikeudellisten seuraamusten osalta. Lisäksi jäsenvaltioilla on oikeus estää pääsy riidanratkaisuun neuvoa-antavassa toimikunnassa, mikäli jäsenvaltio on määrännyt korjatun tulon tai varallisuuden määrän perusteella seuraamuksia veropetoksen, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden perusteella.<sup>119</sup>

Henkilöillä on oikeus käyttää kansallista muutoksenhakua direktiivin mukaisten menettelyjen rinnalla. Muutoksenhaun seurauksena määrääjat valituksen käsittelemiseen ja keskinäiseen sopimusmenettelyyn alkavat, kun muutoksenhaun mukaisesta päätöksestä on tullut lopullinen tai menettely on muuten lopetettu.<sup>120</sup>

Seuraava poikkeus antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden noudattaa tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen päätöstä riita-asiassa ja syrjäyttää direktiivin mukaiset menettelyt, mikäli kansallisen lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista poiketa tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen päätöksestä. Jäsenvaltioille on nimittäin oikeus säätää, että mikäli päätös on annettu:

1) ennen kuin keskinäisessä sopimusmenettelyssä on päästy sopimukseen, asianosainen jäsenvaltio voi antaa muille osapuolille tiedoksi tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen päätöksen ja kyseinen menettely päätetään siihen<sup>121</sup>;

2) ennen kuin asianosainen henkilö on pyytänyt neuvoa-antavan toimikunnan perustamista, säännöksiä ei sovelleta, jos asiaa ei ole ratkaistu keskinäisessä sopimusmenettelyssä ja tällöin jäsenvaltion on ilmoitettava muille osapuolille tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen päätöksen vaikutuksista;

---

<sup>119</sup> Artikla 16.

<sup>120</sup> Artikla 16.

<sup>121</sup> Toiselle jäsenvaltiolle jää kyseisessä tilanteessa mahdollisuudeksi hyväksyä tuomioistuimen päätös ja poistaa kaksinkertainen verotus tai jättää kaksinkertainen verotus poistamatta.

3) riidanratkaisu neuvoa-antavassa toimikunnassa tai vaihtoehtoisessa toimikunnassa päätetään, mikäli tuomioistuin tai muu lainkäyttöelimen päätös annettiin ennen kuin toimikunta on antanut lausuntonsa. Asianosaisella jäsenvaltiolla on myös tällöin ilmoitusvelvollisuus päätöksestä.<sup>122</sup>

Mikäli henkilö tekee direktiivin mukaisen valituksen, se päättää kaikki sellaisten sopimusten tai yleissopimusten mukaiset keskinäiset sopimusmenettelyt tai riidanratkaisumenettelyt, jotka liittyvät asian tulkintaan tai soveltamiseen. Tämä estää päällekkäiset kansainväliset riidanratkaisumenettelyt kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa.<sup>123</sup>

Viimeisenä poikkeuksena jäsenvaltiot voivat yksittäistapauksessa evätä mahdollisuuden riidanratkaisun neuvoa-antavassa tai vaihtoehtoisessa toimikunnassa, jos se katsoo, että riita-asia ei koske kaksinkertaista verotusta.

Eri menettelyjen välisten suhteiden harkinnanvaraisuus jäsenvaltioissa lisää tilanteita, joissa kaksinkertainen verotus jää poistamatta. Mahdollisuus välttää keskinäinen sopimusmenettely ja neuvoa-antava toimikunta kansallisen lainkäyttöelimen päätöksen sitovuudella, estää kaksinkertaisen verotuksen poistamisen, mikäli jäsenvaltiot tulkitsevat tilanteet eri tavalla ja toinen jäsenvaltio ei halua tai pysty poistamaan kaksinkertaista verotusta. Useissa EU-jäsenvaltioissa kansallisen menettelyn lopullinen päätös asettaa rajoituksia ja voi estää sopimukseen pääsyn.<sup>124</sup>

Viranomaisella on oikeus keskeyttää tai estää riidanratkaisu, mikäli asiassa mahdollisesti määrätään rikosoikeudellisia tai hallinnollisia seuraamuksia. Tämä on linjassa direktiivin tavoitteisiin, varsinkin veronkiertämisen estämiseen. Verovelvollisen näkökulmasta menettelyn käsittelyaika kyseisissä tilanteissa pitenee, koska direktiivin mukainen menettely odottaa kansallisen menettelyn ratkaisua.

---

<sup>122</sup> Artikla 16.

<sup>123</sup> Artikla 16.

<sup>124</sup> HE 308/2018 vp.

## 4.7 Kustannukset ja julkisuus

Jäsenvaltiot vastaavat lähtökohtaisesti menettelyn kustannuksista ja niiden jakamisesta voidaan sopia. Menettelyssä korvaukset koostuvat riippumattomien ja pätevien henkilöiden kuluista, jotka ovat jäsenvaltioiden keskimääräisiä korvauksia korkeille virkamiehille ja enintään 1000 euroa päivässä. Mikäli kyseisessä menettelyssä syntyy kustannuksia asianosaisille henkilöille, jäsenvaltiot eivät vastaa niistä.<sup>125</sup>

Poikkeuksena asianosainen henkilö vastaa yllä mainituista kuluista, jos:

- 1) asianosainen henkilö on peruuttanut valituksen;
- 2) asianosainen henkilö on pyytänyt neuvoa-antavan toimikunnan perustamista hylkäämisen jälkeen ja neuvoa-antava toimikunta toteaa toimivaltaisten viranomaisten olleen oikeassa.

Lisäksi molempia kohtia koskee vaatimus, että asianosaiset jäsenvaltiot ovat yhtä mieltä henkilön korvausvastuusta.<sup>126</sup>

Tämä linjaus direktiivissä on mielenkiintoinen, koska asian ollessa direktiivin mukainen riita-asia, asianosainen henkilö voi käydä menettelyä suhteellisen alhaisin kustannuksin. Lisäksi esimerkiksi kansalliseen menettelyyn tai yksityisoikeudelliseen välimiesmenettelyyn liittyvät kustannukset jäävät yleensä asianosaisten henkilöiden vastuulle.<sup>127</sup>

Neuvoa-antavan toimikunta ja vaihtoehtoinen toimikunta toimittavat kirjallisen lausunnon asiasta. Toimivaltaiset viranomaiset voivat sopia keskenään julkaistaanko niiden lopulliset päätökset, jos asianosainen henkilö suostuu tähän. Mikäli toimivaltaiset viranomaiset tai asianosainen henkilö suostu kyseisen päätöksen julkaisemiseen, lopullisesta päätöksestä julkaistaan tiivistelmä<sup>128</sup>. Ennen tietojen julkaisemista toimivaltaisen viran-

---

<sup>125</sup> Artikla 12.

<sup>126</sup> Artikla 12.

<sup>127</sup> Nyblin 2012, s. 184.

<sup>128</sup> Sisältää kuvauksen asiasta, päivämäärän, verokaudet, oikeusperustan, toimialan, lopputuloksen ja kuvauksen välimiesmenettelystä.



omaisen on lähetettävä ne asianosaiselle henkilölle. Tämän jälkeen henkilöllä on 60 päivää aikaa pyytää, etteivät toimivaltaiset viranomaiset julkaise liiketoimintaan<sup>129</sup> liittyviä tietoja tai tietoja, jotka ovat vastoin yleistä järjestystä.<sup>130</sup>

Lähtökohtaisesti menettelyjen julkisuus lisää verovelvollisen oikeusturvaa ja oikeutta yhdenmukaiseen kohteluun verotuksessa. Direktiivin mukainen lopullinen päätös ei sido jäsenvaltioita kuin kyseisessä tapauksessa, joten voidaan esittää kysymys, onko päätösten julkisuudella merkitystä? Asiaa voidaan lähestyä verovelvollisen kannalta siten, että aikaisempiin päätöksiin ei voida vedota sitovasti. Ne eivät sido myöskään kansallisia viranomaisia tai neuvoa-antavaa tai vaihtoehtoisia toimikuntaa tulevaisuudessa.

Sen sijaan päätöksistä verovelvollinen voisi saada tietoa kyseisestä prosessista ja mikäli niitä on enemmän, voi verovelvollinen analysoida, kuinka samantyyppisissä tapauksissa yleensä toimitaan. Muutenkin julkisuus ja menettelyjen läpinäkyvyys lisää luottamusta verotusta kohtaan. Lisäksi, koska päätöksiä tekevät kokeneet verotuksen ammattilaiset, päätösten perustelut voivat olla laadukkaita ja sitä kautta käyttökelpoisia verotuksen ongelmissa, vaikka niillä ei varsinaista oikeuslähdeopillista arvoa olisikaan.

Päätöksien julkistamisesta aiheutuvia negatiivisia asioita voisi aiheuttaa se, että hallinnollinen rasitus kasvanee toimivaltaisille viranomaisille ja komissiolle, mutta oleellista on, ettei liikesalaisuudet paljastu ja aiheuta ongelmia verovelvolliselle. Päätösten ja tiivistelmien julkisuuden merkitys jäänee vähäiseksi, koska ne eivät sido tulevaisuudessa neuvotteluosapuolia. Tärkeämpää lienee se, että verovelvollinen saa mahdollisimman laajasti tietoa kyseisestä menettelystä ja sen avulla pystyy arvioimaan oman asian ratkaisuun liittyviä seikkoja.

## 4.8 Yhteenveto

Euroopan unionin direktiivissä valitsemasta linjasta voidaan nostaa esille muutamia asioita. Ensinnäkin direktiiviin on täytynyt löytää konsensus eri jäsenvaltioiden välillä, joten on selvää, että myönnytyksiä on jouduttu tekemään, kuten kansallisten menettelyjen ja pakollisen arbitraation suhteessa. Toiseksi Euroopan unionilla on vahva tahto ajaa

---

<sup>129</sup> Direktiivissä mainittu liikesalaisuus, kaupalliset ja teolliset salaisuudet, ammattisalaisuus ja elinkeinotoiminnassa käytetty menettelytapa.

<sup>130</sup> Artikla 18.

CCCTB-hanketta eteenpäin alueellaan ja koska kyseiselle hankkeelle on huomattavasti vaikeampi löytää yhteisymmärrystä, on selvää, että pienempien uudistuksien kautta voidaan lähestyä välittömän verotuksen yhtenäistämistä Euroopan unionissa. Kolmanneksi kaksinkertainen verotus on todellinen ongelma, johon koko Euroopan unionin alueella haluttiin löytää käyttökelpoinen ratkaisu, joka pohjautuu käytössä oleviin menettelyihin. Neljänneksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menettelyt haluttiin perustaa jo käytössä oleviin menettelyihin.<sup>131</sup>

Direktiivi parantaa kaksinkertaisen verotuksen menettelyjen läpinäkyvyyttä ja sääntöjen avoimuutta. Tämä auttaa verovelvollisia suunnittelemaan toimintojaan ja lisää luottamusta rajat ylittäviin toimintoihin. Menettelyt tulevat olemaan myös tehokkaampia ratkaisupakon ja kiinteiden aikarajojen osalta. Puolueettomuuden voidaan katsoa lisääntyvän myös, koska välimiehistä annetaan laajat tiedot komissiolle ja heidän osallistumisen voi tarpeen tullen haastaa tuomioistuimessa, mutta kansallisia eroavaisuuksia on edelleen ja riippumattomien ja pätevien henkilöiden löytäminen voi eri valtioissa olla ongelmallista.<sup>132</sup>

Verovelvollisen asemaa parantaa myös se, että useat toimivaltaisten viranomaisten toimittomuudet voidaan viedä tuomioistuimeen ja asiat todennäköisesti etenevät paremmin ennaltaehkäisevän vaikutuksen takia. Pois lukien konsensuksen vaatimat poikkeukset kansallisten menettelyjen oikeusvaikutusten suhteen, verovelvollisten aseman voidaan katsoa parantuvan huomattavasti verrattuna aikaisempaan tilanteeseen.

Jäsenvaltioiden näkökulmasta lienee selvää, että kaksinkertaisen verotuksen riitojenratkaisuhakemukset tulevat todennäköisesti kasvamaan ja vaativat lisäämään hallinnollisia resursseja. Positiivisena voidaan nähdä mahdollisuus joustaviin riidanratkaisumenettelyihin neuvoa-antavan toimikunnan sijasta. Tämä lisää menettelyjen tehokkuutta ja helpottavat niiden järjestämistä, koska jäsenvaltiot voivat sopia niille parhaista menettelyistä.

Hieman negatiivisena asiana voidaan nähdä se, että mahdollisesti tulkinnalliset kysymykset siirtyvät sopimusmenettelyyn tuomioistuinten sijasta, jolloin oikeuskäytäntöä ei välttämättä saada optimaalista määrää ja tulkinnallisista asioista ei saada korkeimman hal-

---

<sup>131</sup> KOM 2016, s. 3.

<sup>132</sup> Govind 2018, s. 322.

linto-oikeuden päätöksiä. Toisaalta sopimusmenettelyssä on kysymys sopimuksen tulkinasta ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta valtioiden välisellä sopimuksella, eikä hallinnollisesta prosessista, joten asia voidaan ratkaista ilman tuomioistumia. Sen sijaan, pitkällä aikavälillä direktiivi voi edistää jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä lisääntyneen keskinäisen kommunikaation ansiosta, josta voi olla hyötyä muussakin kuin pelkästään kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa.<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Govind 2018, s. 323-324.

## 5 Hallituksen esitys kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä.

### 5.1 Tausta

Lopullinen hallituksen esitys 308/2018 (jatkossa hallituksen esitys) laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä, verotusmenettelyistä annetun lain 89 §:n 3-5 momentin kumoamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta annettiin 13.12.2018. Ennen tätä hallituksen esityksen luonnos annettiin 24.8.2018 ja siihen pyydettiin lausuntoja eri alojen edustajilta. Kyseistä luonnosta muokattiin osin lausuntokierrokselta saadun kritiikin perusteella, lähinnä koskien sopimusmenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun välistä suhdetta. Hallituksen esitys hyväksyttiin eduskunnassa 09.02.2019.

Hallituksen esityksessä ehdotetut lakimuutokset perustuvat vahvasti direktiiviin ja ajoittain seuraavat sitä täsmällisesti, joten kaikkia kohtia ei käydä pykälä tasolla uudestaan läpi. Lisäksi on vielä syytä huomauttaa direktiivin tavoitteista, jotka sitovat kansallista lainsäätäjää. Näistä voidaan mainita veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun estäminen, oikeusvarmuus, oikeudenmukaiset ja tehokkaat verojärjestelmät, jotka sisältävät läpinäkyvän prosessin kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle. Lisäksi direktiivissä mainitaan, että oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja elinkeinovapautta noudatetaan täysin.<sup>134</sup>

Hallituksen sopimuksessa ehdotettujen pykälien tulkinnassa on tärkeää ottaa huomioon myös BEPS-sopimuksen Multilateral Instrument (MLI)<sup>135</sup>, jolla muutetaan voimassa olevia verosopimuksia ja ne tulevat vaikuttamaan esimerkiksi pakollisin välimiesmenettelyn soveltamisalaan. Esityksen rajauksen takia MLI:tä ei käsitellä tämän enempää.

---

<sup>134</sup> KOM 2016.

<sup>135</sup> OECD:ssä kehitelty monenkeskinen yleissopimus, jonka avulla siihen liittyneet valtiot voivat muuttaa verosopimuksia BEPS-hankkeen mukaisiksi. Osalla valtioilla on erilaisia varauksia, jotka vaikuttavat tulevaisuudessa eri artiklojen soveltamiseen.

## 5.2 Soveltamisala

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 1 §:n 1 momentin mukaisesti lakia sovelletaan verosopimusten ja arbitraatiosopimuksen tulkinta- ja soveltamiserimielisyyksiin (riita-asia). Toisen momentin mukaan lakia sovelletaan myös Suomen ja Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen riita-asiaan, joka perustuu riidanratkaisudirektiiviin. Kolmannen momentin mukaan lakia sovelletaan soveltuvin osin myös riita-asiaa koskevaan menettelyyn, joka pohjautuu verosopimukseen tai arbitraatiosopimukseen.<sup>136</sup> Lakia sovellettaessa lainkäyttöalueet<sup>137</sup> rinnastetaan valtioon.

Lain sanamuodon mukaisesti kyseinen laki soveltuu verosopimusten tulkinta- ja soveltamisongelmiin verosopimusvaltioiden tai arbitraatiosopimuksen osapuolen kanssa. Soveltamisessa voidaan erottaa kolme eri menettelyä. Ensimmäinen on riidanratkaisudirektiivin soveltamisalalla, jossa lakia sovelletaan jäsenvaltioiden välisiin verosopimusten aiheuttamiin riita-asioihin (EU-riitojenratkaisumenettely), poikkeuksena Portugalin, jonka kanssa lakia voitaisiin soveltaa ainoastaan arbitraatiosopimuksen mukaiseen riita-asiaan, koska Suomella ei ole voimassa olevaa verosopimusta Portugalin kanssa.

Euroopan unionin ulkopuolisten verosopimusvaltioiden kanssa riita-asioissa lakia sovellettaisiin soveltuvin osin (verosopimusmenettely) ja mikäli Euroopan unionin ulkopuolinen valtio, jolla ei ole verosopimusta Suomen kanssa liittyisi arbitraatiosopimukseen, voitaisiin lakia soveltaa soveltuvin osin myös tässä tapauksessa (EU-arbitraatiomenettely). Kuitenkin se miten lakia todellisuudessa sovellettaisiin verosopimusmenettelyssä, riippuu kyseisestä verosopimuksesta ja osapuolena olevasta valtiosta ja sen lainsäädännöstä. Esimerkkinä voidaan antaa tilanne, jossa verosopimukseen ei sisälly välimiesmenettelyä koskevia määräyksiä tai niitä sovelletaan rajoitetusti. Tällöin lain mukaisia välimiesmenettelyä koskevia pykäläiä ei sovellettaisi riidanratkaisussa.<sup>138</sup>

Edellä mainitun perusteella lain soveltamisala on laajimmillaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden välisissä riidanratkaisuisissa, joissa käsiteltävänä on verosopimuksien tulkinta-

---

<sup>136</sup> Lain 3 §, 8 §:n 1 ja 3-6 momentit, 10 §, 16 §:n 4,6 ja 7 momentit, 18 §, 19 §:n 3 momentti ja 20 §:n 2-4 momentit.

<sup>137</sup> HE 308/2018: Lainkäyttöalueella voidaan tarkoittaa ei-valtiollista lainkäyttöaluetta, jolla on itsenäinen veronkanto-oikeus.

<sup>138</sup> HE 308/2018, s. 26-27.

tai soveltamisongelma. Tätä voidaan pitää onnistuneena askeleena kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa EU-alueella, koska pakollinen välimiesmenettely laajenee koskemaan kaikkia Euroopan unionin jäsenvaltioita. Mikäli tulevaisuudessa Euroopan unionin ulkopuolisten valtioiden verosopimukseen otetaan artikloja esimerkiksi pakollisesta välimiesmenettelystä, laajenee lain tosiasiallinen käytettävyys myös.

### 5.3 Hakemus ja käsittely

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 2-7 §:ssä säädetään hakemuksesta ja sen käsittelystä. Toisen pykälän mukaisesti asianosainen henkilö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jäsenvaltiossa ja jonka verotukseen tulkinta- tai soveltamisongelma vaikuttaa, voi käynnistää EU-riidanratkaisumenettelyn tekemällä hakemuksen toimivaltaiselle viranomaiselle kolmen vuoden kuluessa siitä, kun asianosainen henkilö otti vastaan ensimmäisen ilmoituksen<sup>139</sup> riita-asiaan johtaneesta toimesta. Kolmannessa momentissa säädetään lisäksi, että hakemuksen vastaanottaminen päättää muut menettelyt, jotka riita-asiassa on 1 §:ssä tarkoitetun sopimuksen perusteella vireillä.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 3 §:ssä on direktiiviin verrattava lista tiedoista, jotka hakemukseen täytyy sisältää. Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 4 §:ssä säädetään hakemuksen käsittelystä ja 1 momentin mukaan toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava hakemuksen vastaanottamisesta hakijalle kahden kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Toisen momentin mukaisesti asianosaisen henkilön on toimitettava 3 §:n tiedot kolmen kuukauden kuluessa pyynnön vastaanottamisesta edellyttäen, että niitä on pyydetty kolmen kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Lisäksi toimivaltaisella viranomaisella on oikeus pyytää lisätietoja tarpeen mukaan edellä mainittujen aikarajojen estämättä.

Tietojen lähettäminen eri valtioihin voi verovelvollisen näkökulmasta olla turhauttavaa ja aiheuttaa hieman lisäkuluja varsinkin, jos tietoja ei hyväksytä esimerkiksi englannin kielellä. Suomi tulee mitä ilmeisemmin hyväksymään myös englannin kieliset tiedot. Verovelvollisen näkökulmasta eri jäsenvaltioiden yhteinen data olisi ollut mitä käyttökelpoisin vaihtoehto riidanratkaisun kannalta, jolloin tietojen lähettäminen yhteen paikkaan

---

<sup>139</sup> Direktiivin mukainen, esimerkiksi verotuspäätös, verotarkastuskertomus tai siirtohintaoikaisupäätös.

olisi ollut käytännöllisesti hyvä vaihtoehto, mutta ymmärrettävästi Euroopan unionissa yhteistyö verotusasioissa ei ole vielä tasolla, missä tällainen menettely olisi mahdollista.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 5 §:n mukaisesti toimivaltaisen viranomaisen on tehtävä päätös hakemuksen hyväksymisestä keskinäiseen sopimusmenettelyyn kuuden kuukauden aikana vastaanottamisesta tai vaihtoehtoisesti 3 §:n tietojen vastaanottamisesta, kumpi on myöhempi. Sikäli kun toimivaltainen viranomainen ei ole tehnyt päätöstä hakemuksen käsittelemiseksi ottamisesta määräajassa, katsotaan sen ottaneen hakemus käsiteltäväksi. Pykälässä säädetään myös aikarajan möyhentymisestä ja virke on seuraava:

*Jos asianomainen henkilö on käyttänyt asiassa oikeuttaan asianomaisen valtion tai valtioiden kansallisen lainsäädännön mukaiseen muutoksenhaakuun, edellä mainittu kuuden kuukauden määräaika myöhentyy alkamaan kuitenkin vasta päivästä, jona kansallisen muutoksenhaun johdosta annettusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona kansallinen muutoksenhaku on muuten saatettu lopulliseen päätökseen taikka jona se on keskeytetty.*

Virkkeestä seuraa se, että mikäli verovelvollinen ensiksi yrittää saada ratkaisun kansallisen muutoksenhaun kautta, siirtää se mahdollisen riidanratkaisuprosessin aloitusta mahdollisesti usealla vuodella. Tästä seuraa, että riidanratkaisumenettelyssä käsitellään lähtökohtaisesti vanhojen verovuosien ongelmia. Lähtökohtaisesti se ei ole paras mahdollinen tilanne, ottaen huomioon esimerkiksi likviditeettiongelman, koska täytäntöönpanokieltoa ei ole mahdollista saada riidanratkaisumenettelyyn toisin kuin kansalliseen muutoksenhakuun.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 6 §:ssä säädetään hakemuksen hylkäämisestä. Hylkäämisperusteet ovat direktiivin mukaiset: 3 §:n edellytysten puuttuminen tai tietojen lähettämisen laiminlyönti, kyseessä ei ole riita-asia tai hakemusta ei ole tehty määräajassa. Pykälä jättää toimivaltaiselle viranomaiselle harkintavaltaa ainakin arvioitaessa sitä, onko lähetetyt tiedot olleet riittävät ja täyttävätkö ne kyseiset edellytykset. Verovelvollisella on kuitenkin tilanteessa mahdollisuus reagoida, riippuen toisen valtion toimista, saattamalla asia tuomioistuimen ratkaistavaksi hylkäämisen osalta tai pyytää riidanratkaisutoimikunnan perustamista. Näiden toimien osalta, voidaan katsoa, että verovelvollisen aseman on turvattu suhteessa viranomaisen harkintavaltaan.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 7 §:n mukaisesti asianosainen henkilö voi peruuttaa hakemuksen kirjallisella ilmoituksella, joka tehdään samanaikaisesti toimivaltaisille viranomaisille. Peruuttaminen on mahdollista missä vaiheessa tahansa ja se päättää EU-riidanratkaisumenettelyn välittömästi. Toisen momentin mukaisesti, mikäli riita-asia raukeaa, on siitä informoitava asianosaisia viipymättä ja ilmoitettava syyt.

## **5.4 Yksipuolinen päätös ja keskinäinen neuvottelumenettely**

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 8 §:ssä säädetään toimivaltaisen viranomaisen mahdollisuudesta tehdä yksipuolinen ratkaisu asiassa. Toimivaltainen viranomainen voi ilman neuvotteluja tehdä ratkaisuehdotuksen verovelvolliselle kuuden kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Päätöksestä tulee sitova, mikäli verovelvollinen hyväksyy päätöksen ja 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksiantosta luopuu oikeudesta kaikkiin muihin muutoksenhakukeinoihin. Mikäli muutoksenhaku on käynnissä, asianosaisen on ryhdyttävä toimiin menettelyjen päättämiseksi. Kun päätöksestä tulee sitova, riidanratkaisumenettely on päätettävä asianosaisten kanssa.

Kyseinen menettely on verovelvollisen näkökulmasta tehokas, koska päätös tulee nopeasti ja säästää taloudellisia voimavaroja. Neuvottelevien valtioiden kannalta yksipuolinen päätös on myös toivottava, koska suurempia kuluja ei ole tässä vaiheessa vielä syntynyt ja muutenkin kaksinkertaisen verotuksen riita saadaan mahdollisesti ratkaistua menettelyn alkuvaiheessa. Lain hallituksen esityksessä todetaan että: `` *Toimivaltaisen viranomaisen päätös saattaisi johtaa siihen, että Suomen tulisi luopua verotusoikeudestaan* ``. Edellä mainittu tilanne voisi tulla kysymykseen esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollisella on toisen valtion lainvoimainen päätös kaksinkertaiseen verotukseen liittyen, josta poikkeaminen ei olisi sallittua kyseisen valtion lainsäädännön takia. Tällöin Suomen toimivaltainen viranomainen voisi hyväksyä päätöksen mukaisen verotuksen tai olla hyväksymättä, jolloin kaksinkertainen verotus jäisi voimaan. Mikäli Suomi hyväksyisi toisen valtion päätöksen ja poistaisi sen perusteella kaksinkertaisen verotuksen, olisi käyttökelpoinen ja tehokas tapa tehdä se prosessin alkuvaiheessa yksipuolisella päätöksellä.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 9 §:ssä säädetään keskinäisestä sopimusmenettelystä. Pykälän mukaisesti, kun toimivaltaiset viranomaiset ovat



hyväksyneet hakemuksen käsiteltäväksi, on asia pyrittävä ratkaisemaan kahden vuoden kuluessa. Toimivaltaisen viranomaisen hakemuksesta määräaika voidaan pidentää enintään vuodella. Toisessa momentissa säädetään kansallisen muutoksenhaun prosessuaalisesta etusijasta suhteessa keskinäiseen sopimusmenettelyyn. Sen mukaisesti, jos verovelvollinen on aloittanut jonkun asianomaisen valtion kansallisen muutoksenhaun, neuvotteluiden määräaika alkaa päivästä, jona päätöksestä on tullut lopullinen tai muutoksenhaku on saatettu lopulliseen päätökseen tai keskeytetty. Kolmannessa momentissa säädetäisiin viranomaisen ilmoitusvelvollisuudesta, mikäli sopimukseen ei päästäisi. Velvollisuus koskisi yleisiä syitä miksi sopimukseen ei päästy.

Suomen osalta kansallisella muutoksenhaulla tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen on tehnyt oikaisuvaatimuksen tai aloittanut tuomioistuinmenettelyn. Kun asianomainen henkilö käyttää aktiivisesti oikeuttaan kansallisessa prosessissa, siirtää se pykälässä säädettyä aikarajaa myöhemmäksi. Näissä tapauksissa määräaika siirtyy alkamaan päivästä, jona muutoksenhaun päätöksestä on tullut lopullinen tai muuten saatettu päätökseen<sup>140</sup>. Lopullisella päätöksellä tarkoitetaan lainvoimaista päätöstä.

Kansallisen muutoksenhaun etusija on johdonmukainen ratkaisu, mikäli verovelvollisella on intressi saada ratkaisu molempien menettelyjen osalta, koska menettelyjen käyminen yhtä aikaa kahdessa eri prosessissa ei ole toivottavaa. Myös riidanratkaisudirektiivissä etusija annetaan kansalliselle muutoksenhaulle, jolloin ensisijainen menetelmä olisi kansallinen muutoksenhaku kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Pykälän sanamuodon perusteella prosessuaalinen etusija koskee nimenomaan verovelvollisen aloittamaa muutoksenhakua. Hallituksen esityksessä ei myöskään oteta kantaa veronsaajien oikeudenvalvontayksikön aloittaman muutoksenhaun suhteesta neuvottelumenettelyyn. Lisäksi, koska hallituksen esityksen perusteluissa käytetään sanamuoto *''jos asianomainen henkilö olisi käyttänyt oikeuttaan hakea muutosta''* voidaan lähteä siitä, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön valittaminen verotuspäätöksestä ei siirtäisi neuvottelumenettelyn määräaikoja, koska se on verovelvollisen aktiivisesta toiminnasta riippumaton.<sup>141</sup>

---

<sup>140</sup> Suomessa muutoksen haun peruuttaminen, kansainvälisesti muutoksenhaun keskeyttäminen on myös mahdollista.

<sup>141</sup> HE 308/2018, s. 34.

Keskinäisen sopimusmenettelyn yksi oleellisimmista asioista on se, että kyseessä on sopimusmenettely, jonka ratkaisun ei tarvitse perustua sinänsä oikeuslähteisiin. Tällä tarkoitan sitä, että neuvottelut voivat saada poliittisia tai muita yhdenvertaisuuden kannalta kielteisiä assosiaatioita. Koska riita-asiassa on yleensä kyse tulkinnanvaraisesta asiasta, neuvottelujen eteneminen vaatii konsensusta tai että toinen valtioista luopuu verotusoikeudestaan. Tällöin valtiot voivat periaatteessa sopia asian ilman sitovaa oikeuslähdetä esimerkiksi jakamalla verotusoikeuden puoliksi.<sup>142</sup>

Nyt verovelvollinen voi olla tilanteessa, että kansallinen muutoksenhaku ei ole toiminut kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa ja keskinäisessä sopimusmenettelyssä on tehty ratkaisu, joka ei ole tyydyttävä johtuen esimerkiksi veroasteiden<sup>143</sup> eroista. Verovelvollisen vaihtoehdot ovat: 1) hyväksymällä sopimuksen kaksinkertainen verotus poistuu, mutta verorasitus jää suuremmaksi veroasteiden eroista johtuen; 2) hylkäämällä sopimuksen, jolloin kaksinkertainen verotus jää voimaan, koska sopimusmenettelyn päätöksestä ei voi valittaa tai päästä riidanratkaisutoimikuntaan, koska sopimukseen on päästy toimivaltaisten viranomaisten osalta. Nyt olemme tilanteessa, jossa kaksinkertainen verotus poistuu, mutta verovelvollisten yhdenvertaisuus ei toteudu ja todellinen verorasitus voi vaihdella verovelvolliskohtaisesti neuvotteluiden takia.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 10 §:ssä säädetään keskinäisen neuvottelumenettelyn johdosta annetusta päätöksestä. Kun toimivaltaiset viranomaiset ovat päässeet sopimukseen asian ratkaisemisesta, on siitä ilmoitettava asianosaiselle henkilölle välittömästi. Päätös on sitova, mikäli verovelvollinen hyväksyy sen ja 60 päivän kuluessa tiedoksiannosta ilmoittaa luopuvansa muista muutoksenhakumenettelyistä. Mikäli verovelvollinen ei hyväksy päätöstä, se ei sitoi valtioita myöskään. Lisäksi verovelvollinen on oikeutettu käyttämään kansallisista muutoksenhakua verotusmenettelylain mukaisesti, mikäli se ei hyväksyisi ehdotettu päätöstä.

Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että asianosaisella henkilöllä ei ole tarvetta kansalliseen muutoksenhakuun, koska kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on ratkaistu jo yhdessä menettelyssä. Edellisestä pykälästä poiketen, perusteluissa mainitaan,

---

<sup>142</sup> Esimerkiksi: valtiot haluavat säästää kustannuksia, sovitaan, että toinen verottaa tämän tapauksen ja toinen valtio jonkun toisen käsitteillä olevan.

<sup>143</sup> Yritysveroasteet vaihtelevat suuresti EU-alueellakin, esimerkiksi (2018) Unkari 9%, Suomi 20% ja Ranska 33 %.

että Veronsaajien oikeudenvälontayksiköllä ei olisi oikeutta hakea muutosta päätöksestä. Tämä on prosessuaalisesta järkevä ratkaisu, koska kaksinkertaisen verotuksen tulkintaongelma on ratkaistu jo, jolloin sen uudelleen käsittely ei olisi tarkoituksenmukaisesta, koska kaksinkertainen verotus on saatu poistettua.

## **5.5. Riidanratkaisutoimikunta**

Riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta säädetään kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 11 §:ssä. Riidanratkaisutoimikunta on perustettava asianosaisen henkilön pyynnöstä, jos hakemuksen on 6 §:n mukaisesti hylännyt vähintään yksi mutta eivät kaikki toimivaltaiset viranomaiset tai keskinäinen sopimusmenettely ei ole johtanut sopimukseen määräajassa. Lisäksi pyynnön voi tehdä ainoastaan, jos hakemuksen hylkäämiseen ei voi asianomaisten valtioiden kansallisissa menettelyissä hakea muutosta, muutoksenhaku ei ole vireillä, muutoksenhaku aikaa ei ole jäljellä tai henkilö on luopunut muutoksenhakuoikeudestaan. Pyyntö sisältää vakuutuksen edellä mainituista seikoista.

Toimivaltaisella viranomaisella ei ole velvoitetta perustaa riidanratkaisutoimikuntaa kolmessa eri tapauksessa. Ensiksikin, jos 6 §:n mukaisesti tehty hylkäämispäätös on pysytetty Suomen tai toisen valtion muutoksenhakumenettelyssä, jossa päätöksestä ei kyseisessä valtiossa ole mahdollista poiketa. Rajoituksen takia on mahdollista, että kaksinkertainen verotus jää lopulliseksi, kun Suomen neuvotteluosapuolen kansallisessa lainsäädännössä ei ole mahdollista poiketa kansallisen muutoksenhaun antamasta päätöksestä. Tällöin Suomen viranomaisen vaihtoehtoinen on poistaa kaksinkertainen verotus toisen valtion päätöksen mukaisesti tai olla poistamatta ja jättää kaksinkertainen verotus lopulliseksi.

Toinen rajoitus koskee tilanteita, joissa sovelletaan verosopimusta tai arbitraatiosopimusta ja lisäksi on määrätty seuraamuksia veropetoksen, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta. Sovelletut seuraamusnormit, joita sovellettaessa ei Suomella ole velvoitetta riidanratkaisutoimikunnan perustamiseen ovat:

- 1) arvioverotus (VML 27 §);
- 2) veronkierto (VML 28 §);
- 3) peitelty osinko (VML 29 §);
- 4) selvittämätön omaisuuden lisäys (VML 30 §);

- 5) osingon verovapauden rajoittamista koskeva säännös (EVL 6 a §:n 8 momentti);
- 6) yritysjärjestelyjen veronkierto (EVL 52 h §);
- 7) sovellettu ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettua lakia;
- 8) rikoslain 29 luvun 1 §:n veropetos, 2 §:n törkeä veropetos, 3 §:n lievä veropetos tai 4 §:n verorikkomus.

Direktiivin mukaan jäsenvaltio voi evätä pääsyn menettelyyn, jos kyseessä on veropetos, tahallinen laiminlyönti tai törkeä huolimattomuus. Lienee selvää, että listan normien perusteella lisätty verotettava tulo ei aina täytä törkeän huolimattomuuden rajaa. Esimerkiksi nykyisin hyvin laajan soveltamisalan omaavan VML 28 §:n soveltaminen ei automaattisesti täytä törkeän huolimattomuuden rajaa ja samanlainen tilanne on ainakin VML 29 §:n soveltuessa. Peitellyn osingontapauksessa kyse on voi olla esimerkiksi hinnoitteluvirheestä, joka tulkitaan myöhemmin peiteltyksi osingoksi. Tällöin on vaikeaa nähdä kyseistä toimea törkeänä huolimattomuutena.

Tietenkin pykälän sanamuodon mukaisesti *``ei velvoita``* perusteella riidanratkaisutoimikunnan perustaminen on kuitenkin mahdollinen myös pykälän soveltuessa. Toisaalta epävarmuus lain sisällöstä aiheuttaa ongelmia niin verovelvolliselle ja veronsaajille. Siinä asti ennen kuin tuomioistuimet<sup>144</sup> vahvistavat tulkinnat, voidaan olettaa, että toimivaltainen viranomais ei aloita riidanratkaisumenettelyä, mikäli joku kyseisistä pykälästä on soveltunut verotustapaukseen.

Hallituksen esityksen perusteluissa myös todetaan, että nykytilassa ei myöskään ole tarpeita kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tilanteissa, joissa veroa on pyritty välttämään. Lailla on lisäksi tarkoitus suojata vilpittömässä mielessä olevia verovelvollisia kaksinkertaiselta verotukselta, eikä tarjota etuja menettelyille, joilla on veron välttelyyn tai veropetokseen liittyviä piirteitä.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan, että verovelvollisella on joka tapauksessa käytössään kansallinen muutoksenhaku veron välttelyn tai siihen rinnastuvissa tilanteissa. Tällöin, kun käynnissä olisi hallinnollinen tai oikeudellinen menettely koskien edellä mainitussa listassa olevia seuraamuksia, tämän lain mukainen menettely keskeytyisi sen ajaksi, ennen kuin kyseisestä asiasta on saatu lainmukainen päätös.

---

<sup>144</sup> Tapauksessa saatetaan vaatia EU-tuomioistuimen tulkintaa direktiivistä.

Tämä on johdonmukainen ratkaisu, koska hallinnolliset tai oikeudelliset seuraamukset voivat kaatua prosessin myöhemmässä vaiheessa.

Kolmas rajoitus koskee pykälän mukaisesti tilanteita, joissa riita-asia ei koske kaksinkertaista verotusta ja laissa kaksinkertainen verotus määritellään direktiivin sanamuotoa mukaillen. Pykälän lopuksi säädetään aikarajasta pyynnön tekemiselle. Pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamiseen olisi tehtävä 50 päivän kuluessa tiedoksisaannista hakemuksen hylkäämisen, keskinäisen sopimusmenettelyn lopettamisesta tai tuomioistuinten<sup>145</sup> antamasta päätöksestä.

Riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta säädetään kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 12 §:ssä. Pykälän mukaan toimikunta on perustettava 120 päivän kuluessa edellytykset täyttävän pyynnön tekemisestä. Perusmuotoiseen riidanratkaisutoimikuntaan kuuluu puheenjohtajan, joka olisi tuomari lähtökohtaisesti ja toimikunnan ja toimivaltaisten viranomaisten valitsema, lisäksi 1-2 asianomaisen valtion valitsemaa riippumatonta ja pätevää henkilöä.<sup>146</sup> Riippumattomuudesta säädetäisiin pykälän 4 momentissa ja sen mukaisesti henkilöiden olisi oltava riippumattomia ja puolueettomia. Henkilöt olisivat velvollisia luovuttamaan riippumattomuuteen liittyvät tiedot toimivaltaiselle viranomaiselle ja lisäksi toimivaltaisella viranomaisella on mahdollista vastustaa henkilön nimittämistä perustellusta syystä. Perusteltu syy voisi olla mikä tahansa ennakkoon sovittu syy tai esimerkiksi Verohallinnossa työskentely, henkilöllä oli/on merkittäviä omistuksia/äänivaltaa yhtiöstä, työskentely tai neuvonantajana oleminen edellisen viiden vuoden aikana, henkilö on työskennellyt/työskentelee verokonsultointia tarjoavassa yhtiössä tai henkilö ei kykene esittämään riittäviä takeita puolueettomuudesta kyseisessä asiassa. Edellä mainitun lisäksi riippumattoman henkilön pitäisi säilyttää asemansa 12 kuukauden ajan eli täyttää riippumattomuus vielä päätöksen teon jälkeenkin ja riippumattomuuden ja esteellisyyden arvioinnissa voitaisiin tukeutua oikeudenkäymiskaaren 13 luvun tuomarin esteellisyyttä koskevaan sääntelyyn.

Riippumattomuuden ja päätöksenteon läpinäkyvyyden paraneminen on hyvä kehitys kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa, mutta Suomen kokoisessa valtiossa ongelmaksi voi muodostua se, että pätevien ja puolueettomien henkilöiden määrä voi olla suhteellisen

---

<sup>145</sup> Mikäli kaikki toimivaltaiset viranomaiset olisivat hylänneet hakemuksen ja asiassa olisi haettu muutosta.

<sup>146</sup> Varajäsenet voidaan laskea mukaan toimikuntaan.

alhainen riippuen pätevyyden mittapuusta. Tällöin puolueettomien ja riippumattomien henkilöiden löytäminen voi olla haasteellista, jos ottaa huomioon heidän työskentelytaustansa ja muut puolueettomuuteen vaikuttavat asiat.

Pykälän lopuksi säädetään vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan mahdollisuudesta. Toimivaltaisilla viranomaisilla on mahdollisuus sopia joustavammasta ja vapaammasta menettelystä, jolla riita-asia ratkaistaan. Menettely on muodollisesti vapaa, mutta riippumattomuutta ja toimintasääntöjä koskevia pakollisia vaatimuksia noudatettaisiin. Tämä antaa osapuolille mahdollisuuden sopia käyttökelpoisemmasta ratkaisusta osapuolille, jolloin lausunto voidaan saada nopeammin ja halvemmalla esimerkiksi.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 13 §:ssä säädettäisiin toimintasäännöistä ja niiden tiedoksi annosta. Toimintasääntöjen sisältö perustuu direktiiviin, eikä ole oleellista toistaa tässä. Pykälän mukaisesti verovelvollisen tiedonsaanti parantuisi, jolloin tiedot menettelystä, ratkaisun reunakehyksistä ja aikarajoista parantaisi menettelyn läpinäkyvyyttä. Tämä vaikuttaa verovelvollisen asemaan, koska sillä on tietoa menettelyn etenemisestä ja aikarajoista, jolloin sillä voi olla vaikutus tulevan liiketoiminnan suunnitteluun.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 14 §:ssä säädetään tietojen vaihdosta. Koska asianosainen henkilö ei ole neuvotteluosapuoli asiassa, se voisi antaa kaikki asiaan liittyvät tiedot, mikäli toimivaltaiset viranomaiset hyväksyisivät tietojen luovuttamisen. Sen sijaan, mikäli riidanratkaisutoimikunta pyytää tietoja, olisi ne annettava niin asianosaisen henkilön kuin toimivaltaisten viranomaistenkin. Toimivaltaiset viranomaiset voivat kieltäytyä antamasta tietoja jos: 1) tietojen hankkiminen edellyttää kansallisen lainsäädännön vastaisten hallintotoimenpiteiden toteuttamista; 2) tietoja ei voida saada asianomaisen valtion kansallisen lainsäädännön nojalla; 3) tiedot koskevat liikesalaisuuksia, kaupallisia tai teollisia salaisuuksia, ammattisalaisuuksia tai elinkeinotoiminnassa käytettyjä menettelytapoja; 4) tietojen paljastaminen on vastoin yleistä järjestystä. Tämän lisäksi asianosaisen henkilön voi olla edustettuna toimikunnassa, jos toimivaltaiset viranomaiset suostuisivat siihen ja toisaalta asianosaisella henkilöllä on velvollisuus osallistua, jos riidanratkaisutoimikunta pyytäisi sitä.

## **5.6 Riidanratkaisutoimikunnan päätös, lausunto ja lopullinen päätös**

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 15 §:ssä säädetään kahdesta riidanratkaisutoimikunnan menettelystä, päätöksestä ja lausunnosta. Riidanratkaisutoimikunnan olisi annettava päätös asiassa, kun asianomaisen henkilön hakemuksen menettelyyn 6 §:n mukaisesti olisi hylännyt vähintään yksi toimivaltainen viranomainen, mutta eivät kaikki. Riidanratkaisutoimikunnan olisi tehtävä päätös kuuden kuukauden kuluessa toimikunnan perustamisesta.

Jos riidanratkaisutoimikunnan päätöksen perusteella hakemus pitäisi ottaa käsiteltäväksi, olisi keskinäinen sopimusmenettely aloitettava toimivaltaisen viranomaisen pyynnöstä. Keskinäisen sopimusmenettelyn määräaika alkaisi riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä.

Pykälän 3-7 momentit käsittelevät itse riita-asian käsittelyä. Riidanratkaisutoimikunta voisi antaa lausunnon kahdessa eri tilanteessa: 1) mikäli mikään toimivaltainen viranomainen ei olisi pyytänyt keskinäisen sopimusmenettelyn aloittamista 60 päivän kuluessa, edellä mainitussa tilanteessa, jossa toimikunta on antanut päätöksen, että riita-asia tulisi ottaa käsiteltäväksi. 2) Keskinäinen sopimusmenettely ei olisi johtanut sopimukseen säädettyssä määräajassa.

Riidanratkaisutoimikunnan olisi annettava kirjallinen lausunto kuuden kuukauden kuluttua sen perustamisesta valtioiden toimivaltaisille viranomaisille. Määräaikaa voidaan pidentää kolme kuukautta, jos riita-asian ratkaisu sitä vaatii. Toimikunnan olisi perustettava annettava lausunto sovellettavaan sopimukseen ja kansallisiin säännöksiin. Lausunto tehtäisiin toimikunnassa yksinkertaisella äänten enemmistöllä ja jos tämä ei olisi mahdollista, puheenjohtavan ääni ratkaisisi käsiteltävän asian.

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 16 §:ssä säädetään lopullisesta päätöksestä. Toimivaltaisten viranomaisten olisi sovittava riita-asia kuuden kuukauden kuluessa lausunnon antamisesta. Toimivaltaiset viranomaiset voisivat tehdä päätöksen, joka poikkeaa lausunnosta, mutta mikäli sovintoon ei päästäisi, sitoi se niitä. Päätös on sitova, mikäli asianosainen henkilö hyväksyy sen ja ilmoittaa 60 päivän kuluessa luopuvansa kansallisesta muutoksenhausta. Lisäksi sitovuus vaatii, että riippumattomuuden edellytyksiä ei ole todettu rikotun, eikä riippumattomuutta koskevia asioita ole vireillä.

Pykälässä säädetään lisäksi siitä, että päätös ei olisi ennakkopäätös. Tämä johdonmukainen oletamus, koska kyseessä on riidanratkaisutoimikunnan lausuntoon perustuvasta sopimusmenettelystä, eikä tuomioistuimen ratkaisusta. Ratkaisun julkistamisesta säädetään direktiivin mukaisesti, jolloin verovelvollisella on mahdollisuus estää tietojen julkaiseminen osakseen, mutta tiivistelmä sisältäisi vähintään yleiset tiedot tapauksesta. Lain 17 §:ssä säädetään luonnollisia henkilöitä ja pienyrityksiä koskevista helpotuksista, jotka koskevat lähinnä tietojen antamista. Lain 18 ja 19 pykälässä säädetään salassapidosta ja kustannusten jaosta, jotka noudattavat oleellisin osin direktiivin sanamuotoa.

## **5.7 Muutoksenhaku**

Kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annetun lain 20 §:ssä säädetään muutoksenhausta. Pykälän ensimmäisen momentin mukaan, mikäli kaikki asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset ovat hylänneet hakemuksen tämän lain mukaiseen menettelyyn, asianomainen henkilö voisi valittaa hallinto-oikeuteen hallintokäyttölain mukaisesti. Sen sijaan, jos vähintään yksi toimivaltainen viranomainen on hyväksynyt hakemuksen ja muut hylänneet, asiassa voisi pyytää riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta. Kyseinen pykälä parantaa verovelvollisen oikeusturvaa, koska se saattaa mahdolliseksi hakea muutosta, mikäli verovelvollinen katsoo, jonkun toimivaltaisen viranomaisen toimineen direktiivin vastaisesti hylätessään hakemuksen. Tämä valitus mahdollisuus koskee vain EU-riitojenratkaisumenettelyä.

Seuraavissa tapauksissa, joista säädetään osaksi 20 §:ssä ja osaksi aikaisemmissa menettelyä koskeissa pykälissä, valitusoikeus on myös verosopimusmenettelyssä ja arbitraattiosopimuksen mukaisissa tapauksissa:

- 1) Mikäli toimivaltaisen viranomaisen yksipuolisen päätöksen (8:6 §) mukaista muutosta verotukseen ei ole tehty ilman aiheeton viivytystä, asianomainen henkilö voi saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.
- 2) Mikäli toimivaltaisten viranomaisten keskinäisen sopimusmenettelyssä tehdyn päätöksen (10:3 §) mukaista muutosta verotukseen ei ole tehty ilman aiheeton viivytystä, asianomainen henkilö voi saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.
- 3) Mikäli Suomessa tapahtunutta riippumattomien ja pätevien henkilöiden nimittämisoikeutta (12:3 §) on laiminlyöty, voi asianomainen henkilö saattaa asian hallinto-oikeuden



ratkaistavaksi. Tuomioistuin voi määrätä henkilöt noudattaen välimiesmenettelystä annettua lakia.

4) Mikäli toimivaltainen viranomainen laiminlyö toimintasääntöihin (12:3 §) liittyviä velvoitteitaan, eikä riidanratkaisutoimikunta korjaa kyseistä menettelyä, asian voi saattaa hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, mikäli vastaavaa menettelyä ei ole käynnissä toisessa valtiossa.

5) Mikäli toimivaltainen viranomainen ei ole antanut riita-asian ratkaisemista koskevaa lopullista päätöstä (16:3 §) tiedoksi 30 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä, asianomainen henkilö voi saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi 30 päivän kuluessa siitä, kun päätös olisi tullut viimeistään antaa. Lisäksi mikäli riidanratkaisutoimikunnan lausunnon perusteella annetun päätöksen (16:7 §) mukaisia muutoksia ei ole tehty verotukseen, asianomainen henkilö voi saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi aikaisintaan 395 päivän kuluessa lausunnosta.

Edellä mainittujen 5 kohdan ja hakemuksen käsittelemistä koskevasta hallinto-oikeuden päätöksestä voisi valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mikäli valituslupa myönnetään. Lisäksi toimivaltaisella viranomaisella olisi myös valitusoikeus hallinto-oikeuden päätöksestä. Oikeus saattaa erinäisiä laiminlyöntejä koskeva toiminta tuomioistuimen ratkaistavaksi lisää verovelvollisen luottamusta toiminnan etenemiseen ja tiedonsaantia prosessista. Kyseisillä säännöillä on myös ennaltaehkäisevää vaikutusta, joka kohdistuu toimivaltaisen viranomaisen toimintaan, koska mikäli kyseistä menettelyä ei suoriteta lain mukaisesti, se voidaan saattaa tuomioistuimeen. Toisaalta toimivaltaisen viranomaisen valitusoikeus turvaa vastapuolen mahdollisuutta puolustaa toimintaansa ja tarpeen tullen valittamaan epäoikeudenmukaiseksi katsomastaan hallinto-oikeuden päätöksestä.

Pykälän 4 momentissa säädetään tilanteista, joissa valitusoikeutta ei ole asianomaisella henkilöllä tai Veronsaajien oikeudenvallvonta yksiköllä. Muutoksenhaku ei olisi mahdollinen seuraavissa tapauksissa:

- 1) Toimivaltaisen viranomaisen yksipuolinen päätös (8 §).
- 2) Toimivaltaisten viranomaisten keskinäisessä sopimusmenettelyssä päätös (10 §).
- 3) Toimivaltaisen viranomaisen riidanratkaisutoimikunnan lausunnon perusteella tekemä päätös (16 §).

Koska tämän lain mukainen menettely on kansallisista menettelyistä erillinen prosessi, ei ole tarpeenmukaista saattaa asiaa esimerkiksi tuomioistuinten ratkaistavaksi. Lisäksi koska päätökset eivät perustu pelkästään lainsäädäntöön, vaan esimerkiksi osapuolten välisiin neuvotteluihin, jolloin tuomioistuimen arviointi olisi epärelevanttia. Myös koska edellä mainitut kolme päätöstä tulevat sitoviksi vain, mikäli verovelvollinen hyväksyy ne, ei olisi johdonmukaista, että henkilö voisi hyväksyä asian ja saattaa sen muutoksenhaun kohteeksi myöhemmin. Hallituksen esityksen perusteluissa on myös otettu kantaa siihen, että Verohallinto ei myöskään voisi tehdä oikaisua verovuoden verotukseen, jos asiasta olisi toimivaltaisen viranomaisen ratkaisu. Tämä turvaa sen, että ratkaistua asiaa ei käsiteltäisi uudelleen.<sup>147</sup>

## 5.8 Huojennussäännösten muuttaminen

Hallituksen esityksessä ehdotettiin, että verotusmenettelylain 89 §:n 3-5 momentit tullaan kumoamaan ja tämä myös myöhemmin hyväksyttiin. Pykälässä on säädetty seuraavasti:

*Jos verotusta koskeva toimenpide johtaa kaksinkertaiseen tai muutoin vieraan valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn valtiosopimuksen tarkoituksen vastaiseen verotukseen, valtiovarainministeriö voi hakemuksesta myöntää määräämälään ehdoilla osittaisen tai täydellisen vapautuksen Suomessa maksuunpannusta verosta. Ennen vapautuksen myöntämistä kunnallisverosta ja kirkollisverosta on asianomaiselle kunnalle ja seurakunnalle varattava tilaisuus tulla kuulluksi.*

*Mitä 3 momentissa on säädetty verosta, koskee myös veroon liittyviä seuraamuksia.*

*Valtiovarainministeriö voi määrätä Verohallinnon ratkaisemaan 3 momentissa tarkoitet-  
tuja hakemuksia, jos vapautettavaksi pyydetty määrä on enintään 50 000 euroa. Valtio-  
varainministeriö voi kuitenkin ottaa periaatteellisesti tärkeän asian ratkaistavakseen*

Kyseisen pykälän ongelmat otettiin huomioon hallituksen esityksessä. Yllä esitetty on säädetty aikanaan nimenomaan verosopimusten keskinäisen sopimusmenettelyn perusteella huojennettavaan veroon. Sanamuodon mukaisesti huojennus voidaan myöntää osit-

---

<sup>147</sup> HE 308/2018, s. 8.

tainen tai täydellisesti, Suomeen maksuunpannusta verosta. Verotuksessa on usein mahdollista, että Suomeen ei ole maksuunpantu veroa, jota voitaisiin huojentaa ja silloin esimerkiksi tappioiden muuttaminen ei sanamuodon perusteella ole mahdollista. Tällöin on mahdollista, että kaksinkertaista verotusta ei tosiasiallisesti saada poistettua. Lisäksi pykälässä on säädetty, että säännöt koskevat myös veroon liittyviä seuraamuksia, kuten viivästyskorkoa ja viivekorkoa<sup>148</sup>. Sen sijaan veronkorotukseen pykälän soveltaminen ei saa tukea.<sup>149</sup>

Nykyisen lainsäädännön aikana on tilanne, että verovelvollinen kärsii siitä, että tappioiden muuttaminen, palautuskoron maksaminen ja veronkorotuksen palauttaminen ei ole mahdollista. Tämän takia verotusmenettely lain 89 §:n 3-5 momentit ehdotettiin kumotavaksi ja sen korvasi 8, 10 ja 16 §:ssä olevat normit, joiden perusteella päätöksestä johdettavat muutokset verotukseen toteutettaisiin verotusmenettelylain verotuksen oikaisua koskevien pykälien mukaisesti (VML 55 § ja 56 §) tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (40 § ja 41 §) koskevien pykälän mukaisesti. Lisäksi muutokset verotukseen tehdään, vaikka verotusmenettelylain mukaiset oikaisun edellytykset puuttuisivat.

Muutos parantaa verovelvollisen asemaa, koska tappioiden vaikutukset huomioidaan, veron liitännäisseuraamukset tulevat lain piiriin ja muutokset voidaan tehdä, vaikka määräajat olisivat muutoksenhausta kuluneet loppuun. Tämä muutos toteuttaa muutenkin maksujen palautusten suhteen neutraalisuutta, jolloin sitä voidaan pitää johdonmukaisen ja onnistuneen linjauksena.

## 5.9 Yhteenveto

Lain tullessa voimaan verovelvollisen aseman voidaan sanoa parantuvan. Lain ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisen piiriin tulee laajempi joukkotapauksia, jolloin myös kaksinkertainen verotus saadaan useimmin poistettua kuin aikaisemmin. Tämä lisää luonnollisesti hallinnollista taakkaa viranomaisten ja verovelvollisten osalta, mutta se on luonnollinen asia. Kiinteät aikarajat antavat reunaehdot eri menettelyjen kestolla ja samalla

---

<sup>148</sup> HE 252/1982.

<sup>149</sup> HE 308/2018, s. 7.

lisäävät ennustettavuutta verovelvollisen näkökulmasta ja myöskin helpottavat viranomaisten toiminnan suunnittelua. Se, miten aikarajoja noudatetaan tosiasiallisesti, jää tulevaisuudessa nähtäväksi, koska kiinteitä aikarajoja on ollut esimerkiksi arbitraatiosopimuksessa ja ne ovat saattaneet venyä kuitenkin.

Direktiivin ja sitä kautta hallituksen esityksen yhtenä tavoitteena voidaan nähdä olevan kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menettelyjen läpinäkyvyyden parantaminen ja järjestelmän selkeyden lisääminen. Läpinäkyvyys parantuu verovelvollisen tiedonsaannin ja osallistumisoikeuden takia. Verovelvollinen saa tietoa menettelystä jo käynnistämisvaiheessa ja pystyy seuraamaan menettely helpommin. Selkeyden osalta laki on osittain vaikeaselkoinen, johon myös lausuntokierroksella otettiin kantaa. Voidaan nähdä, että kaksinkertaisen verotuksen poistaminen sitoo voimavaroja tulevaisuudessakin, koska verovelvollisen on tulkittavat erot kansallisten lainsäädäntöjen, verosopimusten, arbitraatiosopimuksen ja EU-riidanratkaisudirektiivien alaan kuuluvista ongelmista. Joka tapauksessa muutokset voidaan nähdä positiivisena, koska kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ongelmat ovat suuremmat kuin hallinnollisen taakan lisääntyminen esimerkiksi taloudellisen kasvun näkökulmasta.

Toimivaltaisen viranomaisen yksipuolinen päätös, keskinäinen sopimusmenettely ja riidanratkaisutoimikunta tekevät mahdolliseksi sen, että osa kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevista tapauksista ratkeaa nopeasti ja vaivattomasti. Menettelyjen ennaltaehkäisevä vaikutus on myös syytä nostaa esille, koska se lisää ratkaisuhalukkuutta toimivaltaitten viranomaisten välillä prosessin aikaisemmassa vaiheessa. Riidanratkaisutoimikunnan soveltamisen ongelmat muodostuvat lähinnä sen soveltamista koskevista rajoituksista, jotka voivat johtua kansallisesta lainsäädännöstä tai verosopimuksista. Muuten yhteisten sääntöjen luominen direktiivin kautta EU-alueelle lisää integraatiota verotuksen osalta, joka yritysten näkökulmasta poistaa esteitä rajat ylittävästä toiminnasta.

Lopuksi lienee syytä painottaa, että osa menettelyjen mahdollisista negatiivisista asioista johtuu, siitä kun toimimme kahden valtion kansallisen lainsäädännön ja mahdollisesti direktiivin tai verosopimuksen alueella. Tällöin on mahdollista, että menettely ei toimi valtioiden välillä yhtä sujuvasti edes EU-alueella, koska jäsenvaltioiden lainsäädännössä ja viranomaisten toiminnassa on eroja. Hyvänä esimerkkinä voidaan nostaa esille keskinäi-

nen sopimusmenettely ja sen mahdolliset ongelmat neuvotteluissa. Lisäksi on syytä huomauttaa, että riippumattomat ja pätevät henkilöt arvioidaan eri maissa erilaisella tavalla, jolloin menettelyyn on syytä kiinnittää huomiota varsinkin valtioissa, joissa korruptioaste on korkeampi tai riippumattomien ja pätevien henkilöiden löytäminen on muuten hankalaa.

## 6. Järjestelmän toimivuus

### 6.1 Verovelvollinen

Tässä luvussa arvioidaan kaksinkertaisen verotuksen poistamista tulevan lainsäädännön alla ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisen onnistumista verrataan aikaisempaan oikeustilaan.

**Ennustettavuus.** Oikeustilan ennustettavuus rajat ylittävissä liiketoimissa on hyvin tärkeää. Yritysten miettiessä investointeja ulkomaille, verotuksen ennustettavuus vaikuttaa yritysten liiketoiminnalliseen päätöksen tekoon.<sup>150</sup> Rajat ylittävissä liiketoimissa kaksinkertainen verotus on ongelma, jonka poistamisen menettelyt ovat olleet aikaisemmin vaikeasti ennakoitavissa.

Tulevassa oikeustilassa ennustettavuuden voidaan katsoa parantuvan, koska kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menettelyistä säädetään lainsäädännön tasolla entistä laajemmin. Ennustettavuutta lisää myös se, että ratkaisupakon soveltamisala kasvaa laajemmaksi kuin aikaisemmin, jolloin verovelvollinen voi olla luottavaisempi siihen, että kaksinkertainen verotus saadaan poistettua aikaisempaa useammin. Muutenkin lainsäädännön tasolla säädettävistä kiinteistä aikarajoista ja läpinäkyvyydestä seuraa, että verovelvollinen voi luottaa kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen vahvemmin, varsinkin EU-alueella. Sen sijaan verosopimusten soveltuessa EU-alueen ulkopuolisen valtion kanssa, jää kaksinkertaisen verotuksen poistaminen riippumaan edelleen itse verosopimuksesta ja sen sisällöstä.

Optimaalisessa tilanteessa kaksinkertainen verotus saataisiin poistettu kokonaan aina, mutta toistaiseksi se on edelleen ongelma, johon verovelvollisen on varauduttava toimiesseen kansainvälisesti. Rajoitukset riidanratkaisutoimikunnan soveltamiseen ja muut kansalliset rajoitukset estävät edelleen kaksinkertaisen verotuksen poistamista, mutta EU:n ja OECD:n toimien johdosta oikeustilan voidaan tulevaisuudessa olettaa parantuvan.

**Yksinkertaisuus.** Verovelvollisen näkökulmasta lainsäädännön ja sen soveltamisen olisi oltava mahdollisimman selkeää ja ymmärrettävää. Aikaisempi oikeustila jätti usein avoimeksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen, mikäli kyseessä oli tulkintaerimielisyys

---

<sup>150</sup> Myrsky 2013, s. 95.

valtioiden välillä, eikä kansallisten lakien ja verosopimusten tulkintaa voida pitää yksinkertaisena. Verovelvollisen näkökulmasta myös keskinäinen sopimusmenettely oli usein läpinäkymätöntä ja vailla lainsäädäntöpohjaa, jolloin menettelyt saattoivat näyttää verovelvollisen näkökulmasta monimutkaiselta, kun mietittiin kaksinkertaisen verotuksen poistamista kansallisesti tai kansainvälisesti. Eri menettelyjä saatettiin myös käydä eri maissa eri järjestyksessä, sekä eri päätöksen sitovuudet riippuivat usein eri maiden lainsäädännöstä.

Edellä mainitut ongelmat eivät ole poistuneet direktiivin voimaan tullessa. Toisaalta hie-  
man selkeyttä EU-alueen menettelyihin luo direktiivin mukaiset etusija säännöt, sekä tie-  
donantovelvollisuuden lisääminen. Edelleen voidaan katsoa, että verovelvollisen on sel-  
vitettävä eri maiden lainsäädäntöä ja verosopimusten sisältöä, selvittääkseen kaksinker-  
taisen verotuksen poistamisen mahdollisuudet. Tämä tosin lienee ymmärrettävää, kun toi-  
mitaan ilman yhteistä verolainsäädäntöä ja verosopimukset neuvotellaan pääosin erik-  
seen. Menettelyn helppouteen ja yksinkertaisuuteen vaikuttaa kansallisten viranomaisten  
toiminta ja myös heidän käyttämät ohjeistukset, joilla verovelvollisen asemaa voidaan  
parantaa. Muuten Suomen osalta toivottavaa olisi yleisesti selkeämmin kirjoitettava lain-  
säädäntö, jotta verovelvollisen olisi yksinkertaisempaa tulkita sitä. Toisaalta mikäli Ve-  
rohallinto luo kattavan ohjeistuksen menettelystä, voi kyseinen ohjeistus helpottaa vero-  
velvollisen tulkintaongelmia.

**Oikeusturva.** Oikeusturvasta Suomen säädetään perustuslain 21 §:ssä. Säännöksen mu-  
kaisesti *jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aihee-  
tonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranmaisessa  
sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai  
muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.* Oikeustila on aikaisemmin ollut  
se, että verovelvollinen voi ensiksi käyttää kansallista muutoksenhakua ja siirtyä sen jäl-  
keen kansainvälisiin riidanratkaisumenettelyihin tai toisinpäin. Hallituksen esityksen  
luonnoksessa ehdotettiin, että verovelvollisen olisi käytännössä valittava käyttääkö se  
kansallista vai kansainvälistä menettelyä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Ve-  
rovelvollisen näkökulmasta oli erityisen suotavaa, että esitystä muutettiin ja se hyväksyt-  
tiin muutettuna, koska verovelvollinen voi edelleen saattaa asian myös tuomioistuimen  
ratkaistavaksi halutessaan.

Oikeusturvan voidaan myös yleisesti katsoa parantuneen, koska osa valtioiden rikkomuksista voidaan saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi uuden lainsäädännön myötä ainakin EU-alueella. Se käsitelläänkö asia asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivästystä riippuu näkökulmasta. Mikäli aikaa halutaan säästää, olisi suotavaa hakea ratkaisua kansainvälisestä riidanratkaisusta suoraan. Mikäli molemmat menettelyt käydään läpi, on aikaa kulunut jo huomattavasti enemmän.

Verovelvollisen oikeudenmukaisempaa asemaa parantaa myös se, että muutokset verotukseen voidaan tehdä ilman verotusmenettelylain asettamia vaatimuksia. Lisäksi, kun uudistusten myötä palautettaville erille voidaan maksaa korkoa, veronkorotus voidaan palauttaa ja tappioiden määrää voidaan muuttaa, verovelvollisen asema palautusten ja maksujen suhteen on oikeudenmukaisempi.

Koska verovelvollisella on useissa tapauksissa mahdollisuus saattaa kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kahteen eri menettelyyn, sekä pakollinen riidanratkaisu aiheuttavat sen, että verovelvollisen aseman voidaan katsoa parantuvan aikaisempaa nähden. Muuten tosiasiallinen oikeudenmukaisuus tai oikeusturva jäävät riippumaan toisesta valtiosta ja sen noudattamasta menettelystä. Varauksella voidaan myös suhtautua keskinäiseen sopimusmenettelyyn, mikäli neuvotteluissa käytetään poliittisia tai muita neuvottelukeinoja, jotka tosiasiallisesti vaikuttavat kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.

**Liiketoiminta.** Lopuksi näkökulma siitä, kuinka uudistus vaikuttaa yhtiön liiketoimintaa. Verotuksen olisi hyvä olla neutraalia, jolloin se ei vaikuttaisi verovelvollisen valintoihin, esimerkiksi miettiessä sijoittumista ulkomaille ja missä yhtiömuodossa sinne mahdollisesti mentäisiin. Kaksinkertainen verotus on vaikuttanut tähän ennen direktiivin voimaan tuloa, koska mikäli yhtiö on tulkinnut, että mahdollisen investoinnin aiheuttamaa kaksinkertaista verotusta ei saada poistettua, on mahdollinen investointi saatettu jättää toteuttamatta.

Kun direktiivin asettamat velvoitteet saatetaan voimaan EU-alueella, voidaan tilanteen katsoa parantuvan. Pakollisen riidanratkaisun soveltamisen rajoitukset osan valtioiden kansallisessa lainsäädännössä estävät mahdollisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamisen, mutta yleisesti tilanne muuttuu paremmaksi. Kolmansien maiden osalta menettelyn onnistuminen riippuu verosopimuksien sisällöstä ja siitä, kuinka MLI-instrumentin avulla



verosopimuksia muutetaan tulevaisuudessa. Esimerkkinä tilanne, jossa kolmannen valtion kanssa ei ole käytössä verosopimuksen välimieslauseketta, tällöin verosuunnittelussa joudutaan valmistautumaan siihen, että mahdollista kaksinkertaista verotusta ei välttämättä saada poistettua.

Toinen liiketoimintaan vaikuttava ongelma, johon hallituksen esityksen lausuntokierroksella otettiin muutamaan otteeseen kantaa, oli likviditeettiongelma. Kun sovelletaan kansallista menettelyä, on verovelvollisella mahdollisuus hakea veron maksamiseen toimenpidekieltoa. Kun uuden lain säännöksissä ei kyseistä menettelyä mainita, ei kaksinkertaisen veron maksamisesta voida välttyä ainakaan Suomessa riidanratkaisumenettelyn ajaksi. Tällä on suora vaikutus yhtiön talouteen, koska varat ovat pois tuottavasta toiminnasta ja lisäksi Verohallinnon maksama korko on hyvin pieni verrattuna markkinoilta saatavaan laskennalliseen tuottoon.

## 6.2 Veronsaajat

**Tehokkuus.** Veronsaajan kannalta oleellista kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa on järjestelmän tehokkuus ja hallinnollinen toimivuus. Tehokkuus voi konkretisoitua esimerkiksi lyhyillä käsittely ajoilla tai kustannustehokkuudessa riidanratkaisumenettelyissä. Veronsaajien näkökulmasta negatiivista ja hallinnollisesti tehotonta on se, että kaksinkertaisen verotuksen asiaa on mahdollista käsitellä kahdessa eri prosessissa. Veronsaajien näkökulmasta se, että verovelvollisen pitäisi valita joko kansallinen tai kansainvälinen menettely, olisi ollut prosessuaalisesti tehokkaampi vaihtoehto, mutta siitä seuranneet negatiiviset vaikutukset olisivat olleet suurempi haitta, joten esityksestä luovuttiin lausuntokierroksen jälkeen.

Toinen prosessien päällekkäisyyteen liittyvä asetelma liittyy Veronsaajien oikeudenvallontayksikön rooliin, koska se jää laki ehdotuksen ja hallituksen esityksen perusteella epäselväksi. Esimerkkinä tilanne, jossa verovelvollinen on sitoutunut riidanratkaisumenettelyyn, mutta oikeudenvallontayksikkö on valittanut kansalliseen muutoksenhakumenettelyyn. Käydäänkö tässä tilanteessa menettelyt yhtäaikaaisesti vai perutaanko veronsaajien valitus tilanteessa? Koska tässä oletetussa tilanteessa ei olisi kysymys veronkierrosta

tai sen kaltaisesta tilanteesta<sup>151</sup>, olisi suotavaa, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitus peruutettaisiin, koska riidanratkaisumenettelystä saatu päätös mahdollisesti kumoaisi tosiasialliset veroseuraamukset.

Selvää on, että hallinnon näkökulmasta uusien menettelyiden luominen tarkoittaa käynnistämiskustannuksia ja soveltamisalan laajentaminen luo lisää työvoimakustannuksia. Toisaalta hyötyä voidaan saada esimerkiksi siitä, että yhteistyö paranee ainakin EU-alueella ja tämän avulla muita verotukseen liittyviä toimia voidaan saada tehostettua. Lisäksi kustannuksia vähentää ainakin se, että menettelyt perustuvat pitkälti aikaisemmin käytössä olleisiin menettelyihin, jolloin niistä on valmiina tietoa, jota voidaan hyödyntää.

Hallinnon näkökulmasta hyvänä valintana voidaan pitää vaihtoehtoisen toimikunnan perustamista, koska tällöin joustavuudella on mahdollisuus saavuttaa hyötyä suhteessa pakolliseen ja rajattuun neuvoa-antavaan toimikuntaan. Joustavuus säästää mahdollisesti aikaa ja kustannuksia verrattuna kiinteään menettelyyn.

Suomen osalta avoimena asiana voidaan pitää sitä, kuinka laajasti Suomen toimivaltainen viranomaisen hyväksyy toisen neuvotteluosapuolen kansallisen muutoksenhaun päätöksiä, joista sen valtion toimivaltainen viranomaisen ei voi poiketa sopimuksella. Tästä on maininta hallituksen esityksessä<sup>152</sup>, jonka mukaan Suomi joutunee luopumaan verotuloista yksittäistapauksissa, jotta tavoitteet kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi saavutetaan. Suomen viranomaisen linja jää nähtäväksi.

**Muita näkökohtia.** Kun kaksinkertaista verotusta ei tulevaisuudessa saada kansallisesti poistettua, voi verovelvollinen siirtää asian riidanratkaisumenettelyyn ja ainakin EU-alueella neuvoa-antavan toimikunnan avulla kaksinkertainen verotus saadaan usein poistettua. Yllä mainitussa tilanteessa, vaikka korkein hallinto-oikeus olisi antanut vuosikirjaratkaisun asiasta, ratkaisun tosiasialliset verovaikutukset on mahdollista kumota. Kyseinen mahdollisuus herättää keskustelua, koska esimerkiksi päätösten pysyvyys puoltaisi sitä, että kansallisen toimielimen päätöksestä ei voisi poiketa kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä.

---

<sup>151</sup> Toimivaltaisen viranomaisen ei tarvitse viedä riidanratkaisutoimikuntaan veronkiertoon tai sen kaltaisiin piirteisiin liittyviä tapauksia. s.65.

<sup>152</sup> HE 308/2018, s. 23.

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeusneuvos Pikkujämsä kommentoi asiaan näin hallituksen esityksen lausuntokierroksella: *tämän ei tarvitse merkitä tuomioistuimen arvovalan tai yleisemminkään oikeusvaltion perusteiden rapautumista vaan tämä voidaan nähdä järkevänä sopeutumisena kansainvälisen toiminnan synnyttämiin haasteisiin.*

Toimiessamme globaalisti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ei toistaiseksi ole olemassa yksinkertaisia ratkaisuja. Mielestäni kuitenkin järjestelmä, jossa voidaan käydä pitkä muutoksenhakumenettely kansallisesti ja sen jälkeen poistaa sen tosiasialliset vaikutukset riidanratkaisumenettelyssä, on tehoton. Olisiko mahdollisuutena ollut säätää prosessuaalinen etusija riidanratkaisumenettelylle suhteessa kansalliseen muutoksenhaakuun? Tai olisiko kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle voitu luoda ylikansallinen käsitteittä tai esimerkiksi EU-tuomioistuin käsittelemään sopimuksien tulkintaa ja ratkaistaan asian periaatteessa kansallisen tuomioistuimen yläpuolelta. Joka tapauksessa, koska globalisaatio on huomattavasti nopeampi kuin oikeusjärjestelmämme muuttuminen, voidaan olla menossa siihen suuntaan, että tulevaisuudessa joudumme suhtautumaan joustavammin oikeusjärjestelmään, jotta verovelvollisen ja taloudellisen toiminnan esteitä saadaan poistettua kansainvälisestä liiketoiminnasta.

## 7. Johtopäätökset

Direktiivin ja lakiuudistuksen tarkoituksena on kehittää toimivammat menettelyt kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta ja saada menettelyt myös lainsäädännön tasolle. Kaksinkertaista verotusta syntyy väistämättä kansainvälisessä liiketoiminnassa, joka johtuu pääasiassa verosopimusten tulkintaongelmista valtioiden välillä. Tutkielman ensimmäisenä tavoitteena oli selvittää, mitkä ovat yhtiön prosessuaaliset mahdollisuudet poistaa kaksinkertainen verotus ennen lakiuudistuksen voimaantuloa ja sen jälkeen. Toisena tavoitteena oli selvittää, kuinka riidanratkaisumenetelmät muuttuvat lakiuudistuksen perusteella. Tutkimuksen kolmantena tavoitteena oli arvioida uudistuksen toimivuutta verovelvollisen ja veronsaajan näkökulmasta.

Ennen lakiuudistusta yhtiöllä on ollut mahdollista hakea kaksinkertaisen verotuksen poistamista kansallisella muutoksenhaulla, verosopimusten mukaisella keskinäisellä sopimusmenettelyllä ja arbitraatiosopimuksen mukaisella menettelyllä. Kansallisen muutoksenhaun voidaan todeta olevan suhteellisen hidas ja voimavaroja kuluttava menettely ja koska kyseessä on kansainvälinen ongelma, ei valtion sisäinen menettely takaa kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Yhtiöt ovat saattaneet luopua kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta prosessin tehottomuuden takia.

Sen sijaan keskinäisellä sopimusmenettelyllä kaksinkertainen verotus olisi mahdollista poistaa voimavaroja säästäten, mutta läpinäkyvää prosessia on leimannut ratkaisupäätöksen puuttuminen. Keskinäisen sopimusmenettelyn kansallinen sääntely on puuttunut, jolloin verovelvollisten luottamus kyseiseen menettelyyn on kärsinyt lainsäädäntöpohjan puuttuessa. Lisäksi keskinäisen sopimusmenettelyn onnistumisen kannalta suuressa roolissa on sopimusosapuoli ja sen kansallinen sääntely.

Arbitraatiosopimuksen mukainen menettely, joka myöhemmin toimi pohjana direktiivin mukaisiin menettelyihin, on toiminut parhaiten kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Kyseisen menettelyn suurin rajoite liittyi käyttöalan suppeuteen, koska sopimuksen mukaista menettelyä käytetään vain siirtohinnoittelunoikaisusta johtuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Kaksinkertaisen verotuksen poistamista on aikaisemmin leimannut epävarmuus niin EU-alueella kuin sen ulkopuolellakin ja uudistuksille oli tarvetta.

Lakiuudistuksen voimaan tullessa kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa käytettävistä kansainvälisistä menettelyistä säädetään yhden lain alaisuudessa. Aikaisemmin käytössä olevat menettelyt tulevat lainsäädännön piiriin ja sovellusala laajenee. EU-riidanratkaisumenettely tulee lisäksi kattamaan laajan joukon kaksinkertaisen verotuksen tapauksista ja sen ansiosta ratkaisupakkoa sovelletaan tulevaisuudessa EU-alueella laajasti. Toisaalta EU-alueen kansallisten lainsäädäntöjen erot ja rajoitteet riidanratkaisumenettelylle aiheuttavat sen, että kaksinkertainen verotus jää mahdollisesti voimaan, ellei sopimusosapuoli hyväksy toisen valtion päätöstä. Tällöin on mahdollista, että osa valtioista joutuisi poistamaan kaksinkertaisen verotuksen, jotta direktiivin tavoite toteutuisi. Siirtyykö kaksinkertaisen verotuksen poistaminen vain tiettyjen valtioiden vastuulle, epätodennäköistä, mutta jää nähtäväksi.

Positiivisena kehitysaskeleen voidaan pitää viranomaisten tiedonantovelvollisuuden lisäämistä, koska järjestelmää on aikaisemmin pidetty monimutkaisena ja läpinäkyvättömänä. Sen sijaan verosopimusmenettelyn piirissä olevien tapausten osalta kaksinkertaisen verotuksen poistamisen onnistuminen jää edelleen riippumaan sopimuksen sisällöstä ja neuvotteluosapuolesta. Välimiesmenettelyä ja muita menettelyjä käytetään asian ratkaisemiseen, mikäli niistä on sovittu sopimuksessa. Nämä menettelyt jäävät riippumaan kansainvälisistä toimista kuten MLI:n soveltumisesta ja sen sisältä rajoitteista.

Verovelvollisen näkökulmasta uudistusta voidaan pitää hyvänä kehitysaskeleena. Ennustettavuuden näkökulmasta verovelvolliselle koituu edelleen selvityskustannuksia eri maiden lainsäädännöstä ja niiden vaikutuksesta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. Oikeusturvan ja oikeudenmukaisuuden paraneminen lisää verovelvollisen luottamusta verojärjestelmään ja vaikuttaa todennäköisesti positiivisesti yhtiöiden rajat ylittävään liiketoimintaan. Hallinnollisesti järjestelmän kehitys voidaan myös kokonaisvaltaisesti pitää onnistuneena. Haitat jäävät hyvin pieniksi ja menettelyjen soveltaminen lisää kansainvälistä yhteistyötä varsinkin EU-alueella, jolla voi olla positiivisia kerrannaisvaikutuksia.

Lisä

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on aiheuttanut aikaisemmin ongelmia ja aiheuttaa myös tulevaisuudessa, koska joudumme taiteilemaan kansallisen lainsäädännön ja kansainvälisten sopimusten ristiaallokossa. Direktiiviä ja lakiuudistusta voi-

daan joka tapauksessa pitää askeleena kohti yhtenäisempää verotusjärjestelmää EU-alueella ja sen avulla saadaan poistettu esteitä rajat ylittävästä liiketoiminnasta. Kansainvälisen yhteistyön lisääminen auttaa luomaan oikeudenmukaisemman verojärjestelmän ja välillä voidaan jopa luopua verotusoikeudestamme saavuttaaksemme kehitysaskelaita paremman talousjärjestelmän puolesta.